

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA MANAGEMENTU

Informace manažerského účetnictví pro potřeby řízení a rozhodování ve
zdravotnickém zařízení
Managerial Accounting Information for Management and Decision-making Needs in a
Healthcare Facility

Student:
Vedoucí bakalářské práce:

Klára Stulíková
Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2020

Zadání bakalářské práce

Student: **Klára Stulíková**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6208R037 Management

Téma: Informace manažerského účetnictví pro potřeby řízení a rozhodování
ve zdravotnickém zařízení
Managerial Accounting Information for Management
and Decision-making Needs in a Healthcare Facility

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické vymezení manažerského účetnictví
 3. Teoretické vymezení nákladů a výnosů
 4. Analýza informací manažerského účetnictví ve zdravotnickém zařízení
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

ČIŽINSKÁ, Romana. *Základy finančního řízení podniku*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0194-8.
KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-486-9.
MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. ISBN 978-80-248-3164-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

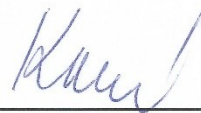
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2019

Datum odevzdání: 07.05.2020



doc. Ing. Petra Horváthová, Ph.D.
vedoucí katedry



doc. Ing. Lenka Kauerová, CSc.
proděkan pro studium
na základě pověření k jednání č.j.
VSB/19/050319/9900 ze dne 24. 9. 2019

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 a 2 jsem upravila a vložila.

V Ostravě dne 15. 05. 2020



.....
Klára Stulíková

Obsah

1	Úvod	5
2	Teoretické vymezení manažerského účetnictví.....	7
2.1	Účetnictví	7
2.2	Daňové účetnictví.....	9
2.3	Finanční účetnictví	10
2.4	Nákladové účetnictví.....	11
2.4.1	Jednookruhová a dvouokruhová účetní soustava.....	11
2.5	Manažerské účetnictví.....	12
2.5.1	Etapy světového vývoje	13
2.5.2	Úkoly manažerského účetnictví.....	14
2.5.3	Předpoklady manažerského účetnictví.....	14
2.5.4	Vztah finančního a manažerského účetnictví	15
2.5.5	Vztah nákladového a manažerského účetnictví	18
2.5.6	Kalkulace	19
2.5.7	Rozpočetnictví	22
3	Teoretické vymezení nákladů a výnosů	24
3.1	Vztah nákladů, výnosů, příjmů a výdajů.....	24
3.2	Náklady	24
3.2.1	Vztah mezi veličinami náklady a výdaje	26
3.2.2	Druhové členění nákladů	27
3.2.3	Účelové členění nákladů	28
3.2.4	Členění nákladů dle vztahu ke změně objemu výkonů.....	30
3.2.5	Členění nákladů pro potřeby rozhodovacích procesů.....	32
3.3	Výnosy	33
3.3.1	Vztah mezi veličinami výnosy a příjmy	33
3.3.2	Členění výnosů	34
3.4	Krátkodobé rozhodování se znalostí nákladů a výnosů	36
3.4.1	Analýza bodu zvratu	37
4	Analýza informací manažerského účetnictví ve zdravotnickém zařízení.....	40
4.1	Charakteristika společnosti	40
4.1.1	Zaměstnanci	40
4.1.2	Zaměstnanecké benefity	41
4.1.3	Ekonomická oblast.....	42
4.2	Lékárna FN.....	42
4.2.1	Výdejní místa.....	43

4.2.2	Oddělení.....	43
4.2.3	Zaměstnanci	44
4.2.4	Dodavatelé	44
4.2.5	Ekonomické oddělení	45
4.2.6	Vývoj tržeb	48
4.2.7	Lékařské předpisy	52
4.2.8	Volný prodej	55
4.3	Analýza nákladů a výnosů lékárny	55
4.3.1	Náklady	56
4.3.2	Výnosy	59
4.3.3	Výsledek hospodaření	60
5	Závěr	62
	Seznam použité literatury	64
	Seznam zkratk	66
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

V dnešní době chce podnik dosahovat, co největšího zisku a zároveň, co nejmenších ztrát. Aby bylo takového bodu dosaženo je potřeba, aby podnik vedl schopný manažer. Úkolem každého správného manažera je umět se správně rozhodnout. K takovému rozhodnutí je potřeba mít určité informace, díky kterým může manažer provést správnou volbu. Máme mnoho možností, kde potřebné informace a data získat a jedním z nich je právě účetnictví. Účetnictví lze rozdělit na daňové, finanční, nákladové a manažerské. Každé z nich využívá jiný typ uživatelů a každý poskytuje jiné informace. Bakalářská práce je zaměřena převážně na ty informace, které je možno získat z manažerského účetnictví.

Manažerské účetnictví slouží pro efektivnější řízení podniku, není vázáno žádnou legislativou, a tedy jeho vedení či nevedení závisí zcela na dobrovolnosti podniku. Tento subsystém účetnictví se zaměřuje převážně na kalkulace a rozpočetnictví a ukazuje, jak efektivně využít rozdělení nákladů a výnosů. Veškeré výstupy slouží pouze pro interní uživatele podniku a jsou důležitým vodítkem pro vedoucí pracovníky.

Bakalářská práce je rozdělena do dvou částí, a to teoretické a praktické. Teoretická část se zabývá výkladem manažerského účetnictví a jednotlivými pojmy, které jsou v něm obsaženy a dále také teorií nákladů a výnosů. Následuje praktická část, která se zabývá využitím manažerského účetnictví v lékárenském zařízení fakultní nemocnice pro potřeby řízení a rozhodování.

Cílem teoretické práce je přiblížit účetnictví a jeho dělení na manažerské, daňové, finanční a nákladové. Mezi další cíle této bakalářské práce patří definovat pojem manažerské účetnictví, jeho vývoj, základní úkoly a předpoklady a zjistit jeho provázanost s finančním a nákladovým účetnictvím. Nejdůležitějším cílem teoretické části je vymezení nákladů a výnosů, představit jejich dělení na jednotlivé kategorie a uvést příklady.

Obsahem a hlavním cílem praktické části je využít získané teoretické znalosti v praxi v lékárenském zařízení fakultní nemocnice. Neméně důležitým cílem je představení lékárny fakultní nemocnice, provedení analýzy tržeb v platbě hotovostí a v platbě platební kartou, zobrazení vývoje jednotlivých lékařských předpisů v letech 2016-2018. Cílem této kapitoly je také věnovat pozornost ekonomickému oddělení lékárny. Finálním

bodem této bakalářské práce je analýza nákladů a výnosů a zhodnocení hospodářského výsledku v jednotlivých letech z pohledu potřeby manažerského řízení a rozhodování.

Teoretická část bakalářské práce využívá metodu teoretického vymezení základních pojmů a metodu popisu. V praktické části je uplatňována metoda praktické aplikace, která je získána z teoretické části a slouží pro zpracování informací, které byly přijaté od fakultní nemocnice. Tyto získané informace jsou dále zpracovány metodou komparace, dále je použita metoda syntézy. V praktické části se využívá také metoda analýzy, díky které jsme schopni vymezit danou problematiku. V celé bakalářské práci je použita metoda postupu, která zaručuje to, že se přechází od obecných pojmů ke složitějším.

Vlastní názory, doporučení a závěry jsou v textu bakalářské práce psány kurzívou.

2 Teoretické vymezení manažerského účetnictví

Každý podnikatelský subjekt potřebuje ke svému rozhodování¹ a řízení patřičné informace. Existuje mnoho zdrojů, kde je možné tyto informace získat a jedním z nich je právě účetnictví. Neslouží pouze pro potřeby podniku, ale také pro další uživatele, se kterými přichází podnik do styku. Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZÚ) stanovuje, že každá účetní jednotka je povinna vést účetnictví.

První kapitola bakalářské práce se věnuje právě pojmu účetnictví, konkrétněji manažerskému účetnictví.

2.1 Účetnictví

Účetnictví lze chápat jako informační systém, který tvoří soustava účetních záznamů např. účetní zápisy, účetní doklady, účtový rozvrh. Základním předpisem pro vedení je Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtující v soustavě podvojného účetnictví (dále jen VoÚ) a České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen ČÚS). Nalezneme v nich vše, co o účetnictví potřebujeme vědět.

Vést účetnictví a sestavovat účetní výkazy se netýká všech podnikatelů. V ZÚ § 1 se vymezuje tzv. účetní jednotka. Účetními jednotkami mimo jiné jsou:

- právnické osoby, sídlící na území České republiky,
- organizační složky státu,
- zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují činnost podle zvláštních právních předpisů,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této

¹ Rozhodování je proces výběru z různých variant řešení, které mohou nastat za daných podmínek a okolností. Proces rozhodování je významný pro každodenní činnosti, ale hlavně pro výběr dlouhodobých strategických záměrů, na které následně navazuje proces plánování. (Kolektiv autorů, 2017)

daně, jež jsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostřední předcházející kalendářní rok částku 25 milionů Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,

- svěřenecké fondy podle občanského zákoníku,
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí.

Faktem je, že je nutno rozlišovat obsah vedení účetnictví podle konkrétních požadavků na využití účetních informací. Zjednodušeně řečeno, musíme rozlišovat pro koho jsou informace určeny, kdo je jejich uživatelem a pro řešení jakých rozhodovacích úloh účetnictví slouží. Uživatele účetních informací můžeme rozdělit do dvou skupin – interní a externí uživatelé. (Kolektiv autorů, 2019)

Externí uživatelé

Externí uživatelé, mají přístup pouze ke zveřejňovaným informacím podniku, jedná se například o výroční zprávy či účetní uzávěrky. Může se jednat například o obchodní partnery, kontrolní orgány, zájmové skupiny apod. Mezi ty nejdůležitější patří:

- zaměstnanci podniku – takoví zaměstnanci, kteří nejsou zodpovědní za řízení firmy, jejich zájem se hlavně týká vývoje mezd, sociálního zajištění, kvality pracovních podmínek, přístupu ke vzdělání apod.,
- spolupracující podniky – jedná se například o dodavatele, odběratele, banky a další finanční instituce,
- státní orgány – především orgány, které souvisí s výkonem kontrolních funkcí ve vztahu k činnostem podniku, například finanční úřady, správy státního zabezpečení, hygienické služby, inspekce životního prostředí,
- orgány veřejné státní správy, krajské úřady, zastupitelské orgány obcí, měst a krajů,
- široká veřejnost, společenské organizace a různé občanské aktivity, například zájem o oblast ochrany životního prostředí. (Kolektiv autorů, 2019)

Vyjmenovali jsme si poměrně širokou škálu externích uživatelů, kdy jedno z míst zaujímá také vlastník podniku, či investor. Existují podniky, kde je oddělena vlastnická a řídicí funkce vlastníka. Vlastník nemá bezprostřední přístup k podrobným informacím o činnosti podniku. (Kolektiv autorů, 2019)

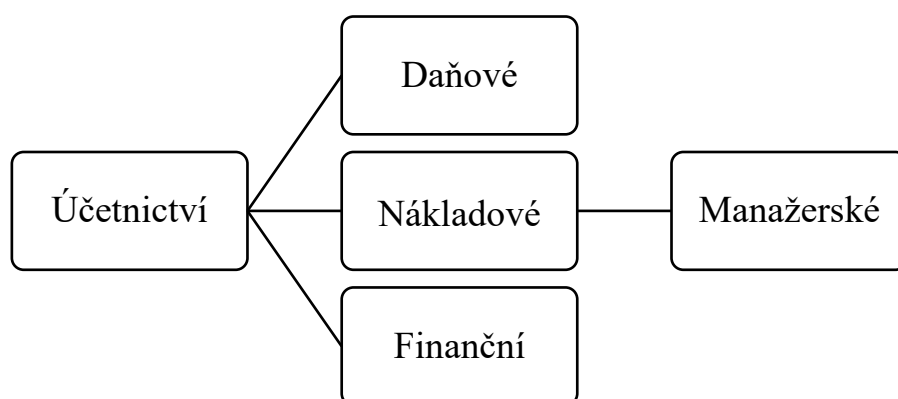
Interní uživatelé

Jedná se především o zaměstnance, kteří mají rozhodovací pravomoci a jsou zodpovědní za řízení a výsledky podniku, například vlastníci, pokud vykonávají manažerské funkce a také management na různých stupních řízení. (Kolektiv autorů, 2019)

Z výše uvedeného vyplývá, že musíme rozlišovat, kdo je uživatelem účetních informací. Stejnou záležitost je možno prezentovat různě, jiné informace budeme předávat vedení podniku a jiné informace spolupracujícím podnikům. Rozlišujeme tedy tři druhy účetnictví:

- daňové účetnictví,
- finanční účetnictví,
- nákladové účetnictví, viz schéma 2.1. (Čížinská, 2018)

Schéma 2.1 – Dělení účetnictví



Zdroj: vlastní zpracování

2.2 Daňové účetnictví

Výdělky z podnikání, jakožto ze samostatné výdělečné činnosti, podléhají odvodům daně z příjmu. Pokud se podíváme na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tak zjistíme, že se pro účely zjištění základu daně z příjmu využívá výsledek hospodaření (v případě, že podnik vede účetnictví), anebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (v případě, že podnik účetnictví nevede).

Pokud podnik je účetní jednotkou, pak se při výpočtu základu daně vychází z výsledku hospodaření finančního účetnictví, který se dále upravuje. V případě, že

podnikatel sestavuje účetní uzávěrku dle platných mezinárodních norem IAS/IFRS², musí pro stanovení základu daně vycházet z ČÚS. Máme dvě možnosti, jak můžeme výsledek hospodaření upravit, a to buďto vygenerováním příslušných informací z účetního software, anebo zcela separátně mimo účetní systém, což lze považovat za zbytečnou administrativní zátěž. Takže finanční účetnictví podle ČÚS, které je doplněné vhodnou analytickou evidencí je často dostačující. Podstatou analytické evidence je rozlišovat náklady dle daňové uznatelnosti. Jedná se o náklady, které jsou vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmu (viz § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu). Ostatní náklady jsou náklady daňové neuznatelné, a tedy nesnižují základ daně z příjmu.

V případě, že podnikatel není účetní jednotkou a potřebujeme stanovit základ daně, vyjdeme z rozdílu mezi příjmy a výdaji. (Čížinská, 2018)

V České republice tvoří daňové účetnictví velmi zřídka samostatný okruh, velmi často spadá pod finanční účetnictví, se kterým se prolíná.

2.3 Finanční účetnictví

Pokud zjednodušíme definici finančního účetnictví (dále jen FÚ), můžeme říct, že se jedná o informace, které vznikají ze vztahu podniku k jeho okolí – dodavatelé, odběratelé, banky. Vedení FÚ je řízeno zákony, převážně tedy ZÚ a VoÚ.

Úkolem při vedení FÚ je sestavení účetních výkazů podle určitých pravidel, která umožňují uživatelům z externího prostředí podniku úplnost účetních informací a jejich možnost srovnávat v čase a mezi podniky. Informace v něm vykazované ovlivňují také skutečnosti, že jejich část je zveřejňována i konkurenčním podnikům. Požadavky na zveřejňování informací neustále vzrůstají, a i přesto není možné získat informace o konkrétních faktorech podnikatelského úspěchu, zejména pak informaci o zisku, marži, zákazníků nebo distributorů. Pokud se zaměříme na časovou orientaci FÚ, tak zobrazuje především informace o skutečně dosažených výsledcích a základní tendence vývoje v budoucnosti. Na těchto informacích závisí mnoho budoucího dění podniku – růst hodnoty podniku, výše vyplacených dividend, rozdělení zisku apod. Všechny tyto informace jsou v kompletní podobě zveřejňovány jednou ročně. (Kolektiv autorů, 2019)

² International Accounting Standarts – Mezinárodní účetní standardy, International Financial Reporting Standarts – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Vydává organizace International Accounting Standarts Board, jejichž účelem je možnost celosvětového srovnání účetních uzávěrek. (www.managementmania.com; 2016)

2.4 Nákladové účetnictví

Základem nákladového účetnictví (dále jen NÚ) je výše skutečně vynaložených či plánových nákladů, které bylo zapotřebí vynaložit na nákladový objekt – např. výrobek, proces, činnost. Nákladové účetnictví je zaměřeno více na operativní řízení³ a rozhodování. (Čížinská, 2018) Aby nákladové účetnictví mohlo plnit své úkoly na správné úrovni je potřeba:

- respektovat vazby na organizaci, technologii a řízení výroby,
- členit zjišťovaná data podle potřeb managementu,
- využívat všech potřebných prvků, která jsou dostupná v nákladovém účetnictví.

Nákladové účetnictví poskytuje informace v peněžním vyjádření, a to umožňuje srovnávat v podniku nejrozličnější děje. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

2.4.1 Jednookruhová a dvouokruhová účetní soustava

NÚ může být vedeno dvěma způsoby, resp. jejich kombinací, a to pomocí tzv. jednookruhové účetní soustavy a dvouokruhové účetní soustavy. V následujícím textu jsou oba typy vysvětlené podrobněji. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Jednookruhová účetní soustava

Jednookruhová účetní soustava je zaměřena na obě skupiny uživatelů, interní i externí. Rozdílné požadavky na účetní informace jednotlivých skupin se řeší pomocí analytické evidence. Vyskytuje se jeden účetní okruh, který zaznamenává veškeré transakce a který, dle požadavků jednotlivých uživatelů, umožňuje získávat jednotlivé informace. Aby jednookruhová účetní soustava správně fungovala je potřeba vytvořit systematickou analytickou evidenci, a to jednak z hlediska věcné náplně účtů a jednak z hlediska jednotlivých útvarů a výkonů. Výsledek hospodaření se v jednookruhové účetní soustavě zjišťuje poměrně složitým způsobem – součástí číselné identifikace účtů je i rozlišení, zda příslušný účet vstupuje do finančního i nákladového výsledku hospodaření, nebo zda bude zahrnut do jeho výpočtu pouze v jednom z uvedených okruhů. (Kolektiv autorů, 2019)

³ Operativní řízení se týká převážně liniových manažerů, kteří mají za úkol vedení zaměstnanců při každodenním plnění úkolů. Pozornost je věnována zejména zefektivnění konkrétních operací na jednotlivých pracovištích. Kontrolují, napravují chyby a řeší problémy, které se při běžném provozu vyskytují. (Kolektiv autorů, 2017)

Dvouokruhová účetní soustava

Dvouokruhová účetní soustava je charakteristická existencí relativně samostatných okruhů. Na jedné straně finanční účetnictví, které splňuje požadavky externích uživatelů a na straně druhé nákladové účetnictví, které vyhovuje potřebám vedení podniku. Ve dvouokruhové účetní soustavě se setkáváme se spojovacími účty a nově i s účty rozdílů. Spojovací účty zaznamenávají účetní informace, které jsou zobrazeny ve finančním účetnictví a vstupují také do nákladového účetnictví a naopak. Využívají se u všech hospodářských transakcí, které jsou předmětem zobrazení v obou účetních systémech. Nejčastěji se využívají spojovací účty nákladů a výnosů z prodeje, zásob a aktivace vnitropodnikových výkonů atd. Hlavní funkcí spojovacích účtů je především kontrola správnosti a dodržení metodických prvků účetnictví. Účty rozdílů jsou využívány v případech, kdy je odlišné zobrazení hospodářských transakcí v obou okruzích účetních informací. Tyto účty poskytují důležité informace pro vrcholové vedení, které mohou být doplňujícím zdrojem informací pro analýzu zjištěného výsledku hospodaření z finančního účetnictví. (Kolektiv autorů, 2019)

2.5 Manažerské účetnictví

Můžeme se setkat s mnoha různými definicemi manažerského účetnictví (dále jen MÚ), kdy jednou z definic je, že MÚ zachycuje proces identifikace, třídění, měření a sdělování ekonomických informací a umožňuje se správně rozhodnout. Jinak řečeno, MÚ poskytuje finanční a další informace, která napomáhají správně se rozhodnout. (Drury, 2015)

Vedení MÚ je zcela dobrovolné, a tedy není vázáno žádnou legislativou. Jedná se o firemní nástroj, který je možno využívat u všech typů podniků, ať už se jedná o podnikatelské, které mají za cíl maximalizovat zisk, anebo i takové, u kterých to cílem není. U takovýchto nepodnikatelských zařízení se využití manažerského účetnictví v posledních letech velmi rozšiřuje. Může se například jednat o školy, školky, státní správy či zdravotnická zařízení. (Kolektiv autorů, 2019)

2.5.1 Etapy světového vývoje

Manažerské účetnictví vzniklo jako plynulý přechod z nákladového účetnictví. Jeho vývoj můžeme značně zjednodušit a rozdělit si jej do pěti vývojových etap, jak je rozlišuje profesor Schroll:

1. etapa vývoje (konec 18. až konec 19. století)

Po skončení průmyslové revoluce se začínají zakládat průmyslové a dopravní podniky, které se soustřeďují na stejnorodou činnost. V tomto období je hlavní funkcí manažerského účetnictví poskytnout podklady pro výslednou kalkulaci skutečných nákladů a poté tvorbu prodejních cen;

2. etapa vývoje (konec 19. století až cca rok 1914)

Výrobní podniky nevytváří pouze jeden druh výrobku, ale výroba se v tomto období stává složitější a vyrábí se více výrobků v jednom podniku. Sortiment se rozšiřuje. Objevují se problémy s kalkulací, zvláště tedy s přiřítáním režie a s kalkulací ve sdružené výrobě;

3. etapa vývoje (1910-1940)

Objevuje se sjednocování podniků, a to jednak na horizontální a jednak na vertikální úrovni. Je potřeba zavádět střediskově odpovědnostní účetnictví;

4. etapa vývoje (1940-1980)

Období, kdy se rozvíjí zbrojní výroba, elektronika, výroba raket apod. a ty kladou důraz na nové požadavky i na rozvoj nových dodavatelských činností. Dochází ke zvyšování významu rozpočetnictví a také předběžných kalkulací. Opět se zde vyskytují problémy kontroly a řízení nákladů v kusové a malosériové výrobě;

5. etapa vývoje (období po r. 1980)

Ve výrobě se začíná využívat mechanizace, automatizace a robotizace a zvyšují se nároky na přesnost dodávek materiálů. V tomto období dochází k nárůstu fixních nákladů a současně poklesu přímých mezd. Dosavadní způsob přiřítání režii má negativní důsledky. Dochází ke kritice nákladového účetnictví, a to hlavně z důvodu, že se příliš orientuje na

finanční účetnictví a je nutno získávat informace hlavně pro potřeby rozhodování. (Schroll, 1993)

2.5.2 Úkoly manažerského účetnictví

Úkoly manažerského účetnictví můžeme definovat zcela obecně. Data získána z manažerského účetnictví jsou propojením všech tří součástí manažerského účetnictví – kalkulací, rozpočetnictví a nákladového účetnictví. Tedy úkoly manažerského účetnictví můžeme vyjádřit jako výsledek zpracování informací metodami, které jsou vlastní všem třem součástem manažerského účetnictví. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Král (1997) uvádí, že manažerské účetnictví by mělo:

- poskytovat informace o struktuře nákladů,
- poskytovat informace o výkonech,
- poskytovat informace o útvarech,
- zajistit dobrou funkci kalkulačního systému,
- zajistit dobrou funkci útvarového odpovědnostního řízení,
- provádět běžnou kontrolu nákladů,
- sestavit podnikové rozpočty a rozpočty režie,
- rozpočty střediskových nákladů a výnosů,
- zabezpečit podklady, popř. výpočty rozhodovacích úloh.

2.5.3 Předpoklady manažerského účetnictví

Aby manažerské účetnictví fungovalo správně, je potřeba vytvořit odpovídající předpoklady. Jedním z takových předpokladů je normování spotřeby ekonomických zdrojů, které dnes už představuje neodmyslitelnou součást standardizačního procesu v podniku. Dalším předpokladem je tvorba ekonomické struktury podniku, které zajistí účinné finanční řízení podniku. (Král, 2018)

Normy spotřeby ekonomických zdrojů

Normy spotřeby ekonomických zdrojů jsou součástí nepřetržitě trvajícího procesu standardizace v podniku. Proces standardizace můžeme charakterizovat jako systematický proces, který účelně usměrňuje a tím i snižuje rizika, a to od navrhování výrobků přes výrobu až po prodej. Cílem standardizace je snižování nahodilosti a

rozmanitosti v řízeném procesu. Každý podnik má svá psaná či nepsaná pravidla, kterými snižují nahodilost v procesu a zjednodušují rozhodování v opakujících se situacích. (Král, 2018)

Uspořádání ekonomické struktury podniku

Pokud zmíníme uspořádání ekonomické struktury podniku, můžeme říct, že se jedná se o rozdělení podniku jednak po stránce provozní a jednak po stránce ekonomické na jednotlivé útvary ekonomického charakteru. (Lazar, 2012) Členění středisek vychází většinou z charakteru jejich funkce v podniku, v podnicích tedy můžeme rozlišit tyto druhy středisek:

- výrobní střediska,
- nevýrobní střediska,
- režijní střediska,
- zúčtovací střediska. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Vnitropodnikové ceny

Vnitropodnikové ceny jsou velmi využívaným nástrojem hlavně v oblasti nákladového účetnictví. Jejich význam je v jejich mnohonásobném využití. Se vznikem velkých podniků se řízení hospodárnosti výroby stálo méně přehledným, proto se musela začít řešit vznikem vnitropodnikových útvarů, které jsou vybaveny pravomocí a odpovědností. Protože vnitropodnikové útvary nemají uzavřený koloběh hospodářských prostředků, bylo třeba tento koloběh prostředků na výstupu z útvaru uměle uzavřít, tedy vyjmout jen tu část prostředků, která byla spotřebovaná v daném útvaru, osamostatnit ji a fixovat formou vnitropodnikové ceny výkonu střediska. Vnitropodnikové ceny slouží například k:

- oceňování a měření výkonů jednotlivých středisek,
- vymezení odpovědnosti za náklady mezi jednotlivými středisky,
- měření hospodárnosti středisek,
- motivaci pracovníků středisek. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

2.5.4 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Vedení finančního účetnictví je povinné pro všechny ekonomické subjekty, tj. účetní jednotky, oproti tomu vedení manažerského účetnictví závisí zcela na

dobrovolnosti účetní jednotky, tudíž jeho vedení či nevedení nám nikdo nepřikazuje. Rozdíl mezi oběma druhy účetnictví je uvedeno v následující tabulce 2.1.

Tabulka 2.1 – Rozdíl mezi manažerským a finančním účetnictvím

	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Určení	Externí uživatelé	Interní uživatelé
Oblast zájmu	Minimalizace daní	Maximalizace zisku
Obsah	Syntetické účty	Analytické účty
Časová orientace	Do minulosti	Do budoucnosti
Charakter informací	Veřejné	Důvěrné
Ceny	Reálné	Kalkulované

Zdroj: (Hunčová, 1999), vlastní zpracování

Určení

Finanční účetnictví je charakterizováno tím, že jejich zveřejňovaná část je k dispozici i ostatním podnikům a oproti tomu manažerské účetnictví slouží čistě k potřebám konkrétního podniku a často bývá jedním z vodítek pro manažery.

Oblast zájmu

Finanční účetnictví je základem pro výpočet daně za zdaňovací období a podnik samozřejmě chce mít daňové zatížení, co nejmenší. Manažerské účetnictví se ale snaží o maximalizaci zisku, vzhledem k tomu, že MÚ slouží pouze pro potřeby podniku, tak se skutečnost zakládá pouze na reálných základech. (Hunčová, 1999)

Obsah

Uživatelům mimo prostředí firmy postačí data, která jsou dostupná ze syntetických účtů účtového rozvrhu. V podniku je ale potřeba data dále rozlišovat a k tomuto účelu se využívají analytické účty. Příklad analytického účtu finančního účetnictví můžeme vidět v tabulce 2.2 a příklad analytického účtu manažerského účetnictví 2.3.

Tabulka 2.2 – Příklad analytického účtu FÚ

211	Pokladna
211.001	Pokladna v Kč
211.002	Pokladna v EUR
211.003	Pokladna v USD

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 2.3 – Příklad analytického účtu MÚ

502	Spotřeba energie
502.10	Spotřeba energie hlavní výroba
502.20	Spotřeba energie správa
502.30	Spotřeba energie odbyt

Zdroj: vlastní zpracování

Časová orientace

Finanční účetnictví popisuje minulost, kterou podnik už prošel a kterou můžeme snadno doložit. Oproti tomu manažerské účetnictví poskytuje vedení podniku jasné podklady pro rozhodování o budoucnosti. Velmi často se v něm vyskytují ceny, které se očekávají v budoucnu. (Hunčová, 1999)

Charakter informací

Charakter informací je možno odhadnout z dříve již popsaného. Bylo již zmíněno, že finanční účetnictví je orientováno i externě a oproti tomu manažerské účetnictví slouží pouze uvnitř podniku, a to z toho důvodu, že obsahuje důvěrné informace, které by se neměly nikdy dostat na veřejnost, a to hned z několika důvodů:

I. Manažerské účetnictví obsahuje informace o struktuře nákladů a výnosu, které jsou důležité pro rozhodování do budoucna. Pokud by tyto informace pronikly ven, je zcela jasné, že by se k nim dostala konkurenční firma, která by pak získala nemalou konkurenční výhodu;

II. Manažerské účetnictví je velmi typické kalkulacemi. Pokud se jedná o cenové kalkulace, mohlo by prozrazení těchto informací ztížit pozici podniku na trhu při různých výběrových řízeních. Konkurence by poté totiž byla schopna propočítat nabízenou cenu podniku a upravit svou nabídku tak, aby byla značně vylepšena a mohla nabídku společnosti, které pronikly informace, lehce porazit;

III. Manažerské a finanční účetnictví mohou obsahovat rozdílné oceňování některých položek. Pokud dojde k tomu, že správce daně by se dozvěděl, že podnik oceňuje určité oblasti své činnosti rozdílným způsobem, mohl by podniku doměřit dodatečný daňový výměr;

IV. Zveřejnění výsledků manažerského účetnictví by mohlo také způsobit, že by konkurenční podniky objevily slabé stránky podniku, kterých by pak zcela jistě využily.

Určitě bychom našli další důvody, proč informace manažerského účetnictví nezveřejňovat, ale uvedli jsme ty nejpodstatnější. (Hunčová, 1999)

Ceny

Užívání cen je také v každém účetnictví rozdílné. Zatímco finanční účetnictví vždy vychází z cen, které jsou doložitelné, manažerské účetnictví velmi často pracuje s náklady kalkulovanými, které si na základě kalkulačních vzorců stanoví. (Hunčová, 1999)

2.5.5 Vztah nákladového a manažerského účetnictví

Pojem manažerské účetnictví lze rozlišit na dva samostatné subsystémy účetních informací:

- účetní informace pro řízení podnikatelského procesu – o kterých bylo už rozhodnuto, tradičně se nazývá nákladové účetnictví,
- účetní informace pro rozhodování – o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu neboli manažerské účetnictví pro rozhodování.

Následující tabulka 2.4 vymezuje rozdíly mezi dvěma účetními subsystémy.

Tabulka 2.4 – Obsah nákladového a manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví	
(systém účetních informací pro řízení a rozhodování)	
Nákladové účetnictví	Manažerské účetnictví
účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo již rozhodnuto	účetnictví pro rozhodování o budoucích možnostech činnosti
informace pro operativní řízení, návaznosti na taktické řízení (porovnání plán vs. skutečnost)	informace pro variantní rozhodování (příprava plánů, rozpočtů při existující kapacitě a rozhodování o variantách budoucí kapacity)
informace pro řízení linií útvarů	komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování
informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	informace pro zásadní změny činnosti

Zdroj: (Kolektiv autorů 2019), vlastní zpracování

V praxi mezi oběma složkami účetních informací neexistuje přesná hranice. Projevuje se to tím, že se někdy tyto složky vůbec nerozlišují a hovoří se pouze o manažerském účetnictví, který tedy v sobě zahrnuje i nákladové účetnictví. Jindy se používá pojem manažerské i nákladové účetnictví, ale ne proto, abychom obě složky od

sebe odlišili, ale proto abychom zdůraznili plynulý přechod nákladového a manažerského účetnictví. Pojem NÚ velmi často vyvolává u neodborné veřejnosti dojem, že se jedná pouze o informace o nákladech, v takovém případě se jedná o nepochopení komplexnosti účetních informací. Účetní informace vždy zobrazují podnikatelský proces, který je provázaný s informacemi v rozvaze, výkazu zisku a ztráty a výkazu o změně peněžních toků, tudíž náklady jsou neoddělitelné od řízení výnosů, peněžních příjmů a výdajů, aktiv a závazku. (Kolektiv autorů, 2019)

2.5.6 Kalkulace

Pro přežití podniku na trhu je důležitá jeho konkurenceschopnost, a to závisí na jeho odbytu a s tím spojenými výkony. Prodejnost výkonů podniku závisí na tom, jaká je jeho užitná hodnota a jí odpovídající cena, kterou je konečný spotřebitel ochotný zaplatit. Existuje nástroj, který nám příslušnou cenu, která vyplývá z nákladů výkonu, stanoví. Nazývá se kalkulační. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

„Kalkulací se v nejobecnějším slova smyslu rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci nebo službu, činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s procesem tvorby výkonu provést)“, jak uvádí profesorka Fibírová a kolektiv (2019).

Úkoly kalkulační představují zejména:

- podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů,
- základ při plánování a kontrole v operativním řízení,
- podklad pro rozhodování o struktuře sortimentu produkovaných výkonů podniku,
- poklady pro rozhodování, které se týká cenové politiky,
- poklad, pro stanovení vnitropodnikových cen.

V rámci kalkulační musíme výrobu rozčlenit na tři druhy:

- heterogenní výrobu, která provádí více druhů výkonů s různým technologickým postupem,
- homogenní výrobu, která provádí jediný druh výkonu,

- homogenní výrobu, která provádí více druhů výkonů, která se liší např. rozměrem, tvarem apod. (Kolektiv autorů, 2019)

Předmět kalkulace se vymezuje jednak na kalkulační jednotici a jednak kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednotice představuje jednotku výkonu daného podniku, která je určena druhem výkonu a dalšími parametry, které jsou potřebné k odlišení od ostatních výkonů. S kalkulovaným množstvím se setkáváme převážně ve výroбах sériového charakteru, kde se do výroby zadává pod jedním příkazem jedna dávka nebo jedna série totožných výrobků. Tato dávka či série představuje právě kalkulované množství. Náklady kalkulační jednotice pak vypočteme poměrně jednoduše a to tak, že kalkulované množství podělíme množstvím skutečně vyrobených kalkulačních jednotic.

Typový kalkulační vzorec představuje kalkulaci úplných nákladů. Tato kalkulace ukazuje vztah všech nákladů k dané kalkulační jednotici. Kalkulace nákladů musíme rozlišovat od kalkulace ceny výkonu, kde se bere v úvahu také zisk, který je potřeba vyprodukovat, aby byly zajištěny všechny potřeby podniku. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008) Typový kalkulační vzorec a vzorec pro kalkulaci ceny lze vidět v následující tabulce 2.5.

Tabulka 2.5 – Typový kalkulační vzorec a vzorec kalkulace ceny

Přímý materiál	Kalkulace nákladů	Kalkulace cen
Přímé mzdy		
Ostatní přímé náklady		
Výrobní režie		
Vlastní náklady výroby		
Zásobovací režie		
Správní režie		
Vlastní náklady výkonu		
Odbytové náklady		
Úplné vlastní náklady výkonu		
Zisk		
Cena bez DPH		
DPH		
Cena s DPH		

Zdroj: vlastní zpracování

Metody kalkulace vyjadřují postup, kterým se stanoví skutečná výše nákladů na konkrétní podnikový výkon. Pro kalkulování v nesdružených výroбах existují tyto metody kalkulace – metoda kalkulace dělením, metoda kalkulace dělením s poměrovými

číslly, metoda kalkulace přírážková. Ve sdružených výroбах pak mluvíme o metodě kalkulací odčítací a metodě kalkulací rozčítací. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Metoda kalkulace dělením

Jedná se o nejjednodušší metodu kalkulace. Je využívána převážně v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou, jedná se například o výrobu elektrické energie, těžbu uhlí, služby apod.

Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly

Jde o zvláštní případ metody kalkulace dělením. Využívá se v homogenní výrobě s jedním druhem výkonu, kde se jednotlivé výrobky od sebe odlišují např. tvarem, velikostí, dobou trvání technologického postupu, množstvím některé ingredience apod.

Metoda kalkulace přírážková

Tato metoda je využívána v homogenní výrobě, kde podnik produkuje různorodé výkony, které obsahují nejen různé druhy a různá množství materiálu a jsou také různě pracné a zejména zatěžují různá výrobní zařízení nestejnoměrně. Režijní náklady, které vzniknou při použití strojního, nebo popřípadě jiného zařízení, je nutné přičíst v takové míře, v jaké byly výrobou daných výkonů vyvolány. Při přičítání režijních nákladů proto nemůžeme postupovat jako u metody kalkulace dělením, tedy přímým přičtením předmětu kalkulace, ale nepřímou – přičtením režijních nákladů kalkulačním jednicím podle zvolených tzv. rozvrhových základů. Je potřebné zde uplatňovat principy kalkulování pomocí přírážek režijních nákladů, odtud nazýváme kalkulaci přírážkovou. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Metoda kalkulace odčítací

Metoda, která se využívá ve sdružených výroбах, při nichž vzniká jeden hlavní výrobek a dále několik dalších výrobků. Přitom hlavní výrobek, a také vedlejší výrobky vznikají současně ve stejném výrobním procesu, takže je nemožné zjistit náklady na výrobu každého výrobku samostatně.

Metoda kalkulace rozčítací

Tato metoda se využívá ve sdružených výroбах tehdy, vyrobí-li se z jedné výchozí suroviny několik výrobků, které lze označit za výrobky hlavní. Jako příklad si můžeme uvést výrobu mouky nebo destilaci ropy apod. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

2.5.7 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví představuje poměrně samostatnou problematiku hodnotového řízení podniku, jejímž základem je sestavování a vyhodnocování rozpočtů. Pokud budeme chtít sestavit kvalitní hlavní podnikový rozpočet⁴, který navazuje na vazby vnitropodnikových středisek, je potřeba koordinovat veškeré činnosti (marketing, logistika, prodej, distribuce, výroba) podniku do jednoho celku a současně vytvořit podmínky pro ekonomicky racionální průběh těchto činností. Je nutné propojit systém hodnotových nástrojů řízení jako jsou kalkulace, rozpočty, vnitropodnikové ceny, s nástroji věcného a personálního řízení. (Kolektiv autorů, 2019)

Základním úkolem rozpočtů v obecné podobě je stanovení vývoje hodnotových veličin (zejména nákladů, výnosů, zisků, aktiv, závazků, příjmů a výdajů):

- pro stanovené období – liší se v závislosti na tom, pro kterou úroveň řízení je sestavován (taktické, strategické, operativní),
- pro stanovený objem a strukturu činností,
- pro podnik jako celek, nebo pro konkrétní hierarchicky nižší úroveň řízení,
- při předpokládaných změnách podmínek v procesu tvorby výkonů a v procesu prodeje výkonů spotřebitelům.

Master budget neboli hlavní podnikový rozpočet je zastřešením rozpočtu. Kvantifikuje očekávaný výsledek hospodaření ve výkazu zisku a ztráty, změnu peněžních toků v rozpočtu peněžních toků a finanční pozici v rozpočtové rozvaze. Hlavní podnikový rozpočet je konečným výsledkem procesu sestavení a koordinace všech jednotlivých rozpočtů středisek, a to na všech úrovních řízení podniku. (Kolektiv autorů, 2019)

Při sestavování rozpočtů je potřeba řešit dva problémy. Jedním z nich je potřeba sestavit hlavní podnikový rozpočet, který se poté stává nástrojem, který slouží ke stanovení cílů podniku jako celku. Při sestavování ročního podnikového rozpočtu je potřeba velmi často vycházet z cílů, které byly stanoveny ve strategických plánech a rozpočtech pro dané období. Druhým problémem je tyto cíle podnikového rozpočtu rozpočítat na konkrétní cíle a úkoly jednotlivých středisek podniku. Jinými slovy musíme

⁴ Rozpočet lze chápat jako číselné, v peněžních jednotkách vyjádřené údaje, o očekávané neboli plánované realitě. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

hlavní podnikový rozpočet transformovat do střediskových rozpočtů. Tato operace je v podniku velmi často pracnou a konfliktní činností. (Kolektiv autorů, 2019)

Rozpočet stanovuje cíle podniku jako celku a zároveň cíle jednotlivých středisek a řídicích pracovníků. V následujících bodech jsou vyjmenovány hlavní funkce rozpočtu:

- I. stanovuje cíle a určuje směr vývoje činností podniku do budoucna,
- II. koordinuje činnost podniku, kdy rozpočty plní funkci simulace budoucího vývoje podniku, velmi často se totiž právě v rozpočtech zjistí potencionální komplikace, jako např. nedostačující nebo nevyužité kapacity výrobních zařízení apod.,
- III. motivuje řídicí pracovníky k dosažení dílčích úkolů stanovených rozpočtem, plnění těchto rozpočtových plánů totiž bývá velmi často navázáno na patřičné finanční ohodnocení,
- IV. nástroj kontroly skutečného vývoje v porovnání se stanoveným rozpočtem,
- V. umožňuje měřit výsledek činností podniku (řídicích pracovníků, měření výsledku činnosti střediska navazuje na kontrolu rozpočtů. (Kolektiv autorů, 2019; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

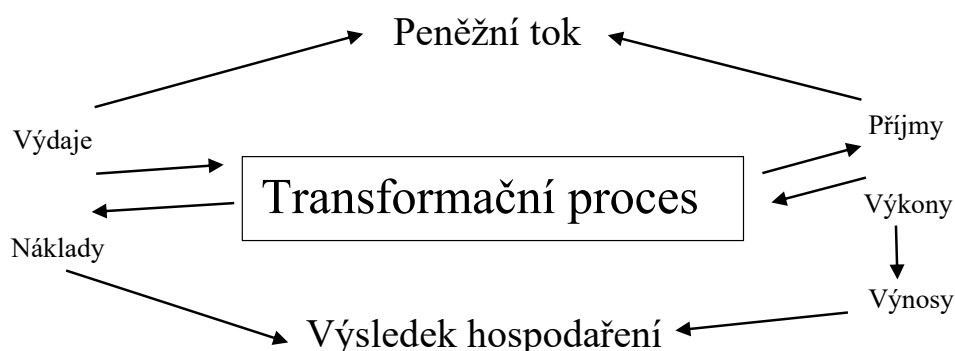
3 Teoretické vymezení nákladů a výnosů

Základním cílem ekonomického řízení podniku je zvýšení tržní hodnoty podniku, jakožto důsledek zhodnocení vloženého kapitálu a následného zvýšení majetku podniku.

3.1 Vztah nákladů, výnosů, příjmů a výdajů

Vztah jednotlivých veličin – nákladů, výnosů, příjmů a výdajů můžeme pozorovat pomocí tzv. transformačního procesu, viz schéma 3.1. Při něm dochází k zajištění ekonomických zdrojů, prostřednictvím výdajů, které se následně přeměňují pomocí technologického procesu v požadové výstupy, které se dále prodávají zákazníkům. Spotřebované ekonomické zdroje představují náklady a vyprodukovaný hodnotový výstup poté představuje ekonomický prospěch a tzv. výnosy. Podnikatelská činnost je zabezpečována příjmy peněžních prostředků, které plynou z úhrady výkonu, které byly převzaty zákazníky. Pro hodnocení úspěšnosti podniku se využívají veličiny výsledku hospodaření a peněžního toku. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Schéma 3.1 – Základní veličiny podnikatelského procesu



Zdroj: (Mruzková, Lisztwanová, 2013), vlastní zpracování

3.2 Náklady

Náklady můžeme definovat jako peněžně oceněnou spotřebu (nebo opotřebení výrobních faktorů), která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů, bez ohledu na to, zda jsme je v daném období uhradili či nikoliv. Představují cenu zaplacenou za zboží, výrobek či službu anebo částku, která je potřebná k vytvoření nebo produkci zboží, výrobku nebo služby.

V rámci ekonomického řízení podnikatelské činnosti je potřeba rozlišovat náklady:

- vlastníků podniku a ostatních externích uživatelů informací o nákladech, které nalezneme ve finančním účetnictví,
- státu,
- řídicích pracovníků, jejichž hlavní činnost je zaměřena na vedení hospodárnosti a účinnosti vynaložených nákladů v podnikatelském procesu, tyto informace jsou zachyceny ve vnitropodnikovém a manažerském účetnictví. (Král, 2018)

Náklady, které jsou zobrazeny ve finančním účetnictví vyjadřují skutečně spotřebované, peněžně vyjádřené ekonomické zdroje. Náklady představují snížení ekonomického prospěchu, což má dále za následek snížení aktiv anebo zvýšení pasiv neboli závazků. Zobrazují výši aktiv, které byly vydány, spotřebovány anebo použity v důsledku činnosti podniku, zahrnují i zvýšení dluhů, které byly touto činností vyvolány. Obojí je důsledkem snížení zisku v běžném období, a tedy snížením vlastního kapitálu.

Pokud chceme vymezit náklady z pohledu státu, bude zde platit, že se jedná o náklady, resp. výdaje, které jsou prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Zjednodušeně řečeno, za všechny náklady můžeme považovat vynaložení zdrojů na udržení příjmů a za náklady nelze považovat vynaložení zdrojů na rozdělování zisku. Pojetí nákladů v daňovém slova smyslu je především ovlivňování preferencemi a záměry tvůrců zákona o daních z příjmů. (Čížinská, 2018; Mruzková Lisztwanová, 2013; Kolektiv autorů, 2019)

Manažerské pojetí nákladu, resp. tedy náklady z hlediska řídicích pracovníků, můžeme definovat jako hodnotové vyjádření účelně vynaložených ekonomických zdrojů, které účelově souvisí s uskutečňováním předmětu podniku. Náklady v tomto slova smyslu, mají těsný vztah k výkonům, které jsou předmětem činnosti podniku (jedná se například o náklady na materiál, odpisy dlouhodobého hmotného majetku, sociální a zdravotní pojištění apod.) K hlavním znakům těchto nákladů patří především:

- **účelnost nákladů**, která vyjadřuje obecnou podmínku, že vynaložení ekonomických zdrojů je racionální a přiměřené výsledku činnosti,

- **účelovost nákladů**, která vyjadřuje, že hlavním smyslem vynaložení ekonomických zdrojů je jejich zhodnocení, ke kterému může dojít při vytvoření jakékoliv složky aktiv v podniku, která přinese ekonomický prospěch, než kolik činily výše zdrojů, která na ni byly vynaloženy,
- **ocenění spotřebovaných ekonomických zdrojů**, které je prováděno cenami, které byly platné v době pořízení (historické pořizovací ceny), v současnosti (reprodukční pořizovací ceny) anebo, které budou platit v budoucnosti (odhad cen). (Čižinská, 2018; Mruzková, Lisztwanová, 2013; Kolektiv autorů, 2019)

3.2.1 Vztah mezi veličinami náklady a výdaje

Výdaje představují použití jednotlivých druhů hospodářských prostředků, bez ohledu na účel jejich vynaložení, které jsou vyjádřeny v peněžní formě. Pokud to zjednodušíme, jedná se o veškerý úbytek peněžních prostředků z bankovního účtu nebo z pokladny podniku (např. výplata mezd, úhrada faktury za materiál, suroviny, spotřebu energetické energie).

Výdaje jsou hlavním předpokladem vzniku nákladů. Náklady určují smysl uskutečněných výdajů. Ale ne každý náklad, který je vynaložen, je spojen se vznikem výdajů, a ne každý výdaj je i současně nákladem. Existují dva nesoulady mezi těmito veličinami, a to – časový a věcný.

Věcný nesoulad mezi náklady a výdaji

Věcný nesoulad vzniká v případech, kdy vynaložení finančních prostředků nemá bezprostřední vztah k výkonům. Vzniká tedy pouze výdaj, nikoliv náklad. Můžeme si uvést například náklady, které nejsou výdaji. Typické jsou třeba odpisy, které přenášejí hodnotu používaného majetku do hodnoty výrobku, i když k úhradě za zakoupení daného majetku došlo v jiném období. Anebo výdaje, které nejsou náklady. Jedná se například o splátku bankovního úvěru či úhradu pokuty za znečištění životního prostředí. (Mruzková, Lisztwanová, 2013; Režňáková, 2010)

Časový nesoulad mezi výdaji a náklady

Časový nesoulad vzniká v případech, kdy je rozdíl časového okamžiku vzniku výdajů a nákladů. Výdaj vzniká v momentě, kdy dojde k úbytku peněžních prostředků (např. úhrada faktury za zakoupený materiál). Náklad vzniká v momentě, kdy dochází ke spotřebě výrobních činitelů (např. spotřeba materiálu při výrobě).

Existuje rozdílný časový okamžik mezi vznikem výdajů a nákladů. V případě, že časový nesoulad přesahuje dané období, je řešen tzv. časovým rozlišením nákladů a výdajů:

- **náklady příštích období** – náklady, které byly uhrazeny v daném období a předchází jejich účelovému spojení s výkony (např. předplatné časopisu, nájemné placené předem),
- **výdaje příštích období** – výkony, které jsou uskutečňovány v daném období a vyvolají reálné výdaje finančních prostředků a práce až v některém z následujících období (např. rezervy na plánované opravy nebo přijetí služby, která ještě nebyla fakturována, a tedy není evidována v závazcích a ani uhrazena). (Mruzková, Lisztwanová; 2013, Režňáková, 2010)

3.2.2 Druhové členění nákladů

Náklady, které jsou členěny v rámci tohoto členění, se soustředí do stejnorodých skupin ekonomických zdrojů a jsou označovány jako nákladové druhy. V podniku můžeme rozlišovat náklady základních nákladových druhů, které se dělí do těchto účtových skupin:

- skupina 50, tj. spotřeba materiálu vč. paliv a energie – např. základní materiál, pomocný materiál, kancelářské potřeby,
- skupina 51, tj. spotřeba a použití externích prací a služeb – např. přepravné, služby, které jsou spojeny s opravami,
- skupina 52, tj. mzdové a ostatní osobní náklady – např. mzdy dělníků, prémie, příplatky za práci přes noc, sociální a zdravotní pojištění,
- skupina 53, tj. daně a poplatky – např. daň silniční, daň z nemovitých věcí,
- skupina 54, tj. jiné provozní náklady – např. dary, odpisy pohledávek, pokuty za znečištění životního prostředí
- skupina 55, tj. odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku – např. odpisy budov, výrobních zařízení,
- skupina 56, tj. finanční náklady – např. úroky, bankovní poplatky,
- apod. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.2.3 Účelové členění nákladů

V účelovém členění se náklady sledují dle příčiny jejich vzniku, tou může být provedení výkonu či činnosti. Je sledováno jejich místo vzniku nebo popř. odpovědnost za jejich vznik uvnitř podniku. Takto členěné náklady se poté využívají zejména k adresné kontrole přiměřenosti jejich vynakládání, tzn. kontrole hospodárnosti ve vztahu k jednotlivým výkonům, procesům, činnostem a aktivitám v podniku, popř. zákazníkům. Přehled účelového členění viz tabulka 3.1.

Tabulka 3.1 – Struktura účelového členění nákladů

Dle vztahu k procesu, činnostem a aktivitám	
Technologické náklady	Náklady na obsluhu, zajištění a řízení
Dle způsobu kontroly hospodárnosti	
Jednicové náklady	Režijní náklady
Dle vztahu k výkonům – kalkulační členění	
Přímé náklady	Nepřímé náklady
Členění nákladů podle jednotlivých míst vzniku	
Členění nákladů podle odpovědnosti a rozhodovacích pravomocí	

Zdroj: (Mruzková, Lisztwanová, 2013), vlastní zpracování

Členění nákladů ve vztahu k procesu, činnostem a aktivitám

Technologické náklady – k jejich vzniku dochází při vynaložení prostředků a práce při uskutečňování technologických operací v procesu, kdy zhotovujeme určité výkony. Jako příklad technologické operace si můžeme uvést hnětení těsta, kynutí, tvarování výrobků nebo pečení při výrobě koláčů. Technologický náklad může být v tomhle příkladě třeba spotřeba mouky, tuku, vajec, mléka a současně náklady na tzv. technologickou energii, kdy se jedná například o vytápění pece, náklady na pomocný materiál nebo materiál při pečení jako jsou mazadla, oleje apod. Technologické náklady jsou základem pro kontrolu a řízení nákladů dle jednotlivých výkonů.

Náklady na obsluhu, zajištění a řízení – vznikají v důsledku vytváření podmínek bezprostředního průběhu celého podnikatelského procesu. Tento proces v sobě zahrnuje technologické procesy a dále také návazné činnosti, které jsou nezbytné k tvorbě a realizaci výkonů. Příkladem mohou být náklady na zásobování, náklady na ochranu, náklady na úklid apod. Tyto náklady zajišťují jednotlivé činnosti, ke kterým dochází na jednotlivých specializovaných odděleních. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Členění nákladů dle způsobu kontroly hospodárnosti

Jednicové náklady – jedná se o část technologických nákladů, které jsou vyvolány při vytvoření každé jednotky výkonu a bezprostředně souvisí s konkrétní jednotkou výkonu. Příkladem jednicových nákladů je např. základní materiál pro výrobu, jako dřevo na výrobu nábytku apod., dále mzdy výrobních dělníků atd.

Režijní náklady – opět jde o část technologických nákladů, které souvisí se zabezpečením technologického procesu a veškerými náklady, které jsou potřeba na zajištění, obsluhu a řízení. Příkladem může být pomocný materiál, jako např. mazadla, kancelářské potřeby, odpisy strojů, mzdy pomocných dělníků. Režijní náklady členíme podle konkrétní funkce, kterou plní při řízení, obsluze a zajištění podnikatelského procesu. Vznikají tak souhrnné položky, které se v podniku pak dále analyzují a zpracovávají. Jedná se o:

- výrobní režii, která v sobě zahrnuje náklady na řízení, obsluhu a zajištění výrobního procesu,
- zásobovací režii, která obsahuje náklady, které souvisí s pořizováním, skladováním a také výdajem materiálu,
- správní režie, jejímž obsahem jsou náklady, které souvisí se správou, řízením a organizací podniku a jeho dílčích samostatných částí,
- odbytová režie, která zahrnuje náklady, které jsou spojené se zajištěním skladování výrobků, prodejních činností, expedice a balení. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Členění nákladů ve vztahu k výkonům

Členění nákladů ve vztahu k výkonům, které lze také označit jako kalkulační členění nákladů, a to z důvodu jeho využití při tvorbě kalkulací. Pomocí kalkulačního členění je možno řešit úlohy jako např. vyrobit či koupit daný výrobek nebo službu, preferovat nebo zastavit výrobu daného výkonu, jaké budou anebo jaké jsou náklady na daný druh výkonu, jaký bude limit ceny daného výkonu. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Přímé náklady – náklady, které přímo souvisí s daným druhem výkonu a jeho výše je snadno zjistitelná pro konkrétní druh výrobku. Přímý náklad je možno zjistit pomocí možnosti vážení spotřeby, měření, existencí normy, detailního technologického postupu nebo projektu. Pokud si uvedeme příklad výrobu auta, tak přímým nákladem je

spotřeba plechu na karoserii, neboť ji můžeme zjistit z technické dokumentace daného automobilu.

Nepřímé náklady – jedná se o náklady, které nejsou přímo zjistitelné na konkrétní druh výkonu. Pokud si opět uvedeme příklad s výrobou auta, nepřímé náklady budou v tomto případě třeba odpisy výrobní linky na výrobu karoserií, které nemůžeme zjistit na konkrétní karoserii, neboť se na lince vyrábí více druhů karoserií, dále zde můžeme zařadit např. osvětlení výrobní haly atd.

Členění nákladů podle jednotlivých míst vzniku

Místem vzniku nákladů je vnitropodnikový útvar, který je označován jako středisko. Středisko můžeme charakterizovat jako samostatnou část podniku, která vzniká jako výsledek organizace, účelového sjednocení lidí, činností nebo prostředků, pomocí kterého chce management podniku dosáhnout svých cílů. Abychom rozlišili vznik nákladu je potřeba si uvědomit odkud výrobky, práce a služby, které jsou v podniku spotřebovávány, přicházejí. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Náklady prvotní – jsou to všechny náklady, které vznikají v podniku a jeho středisku spotřebou ekonomických zdrojů, které jsou dodány externími uživateli. Tyto náklady se projevují taky jako náklady jednoduché, protože obsahují jen jeden homogenní druh vynaloženého ekonomického zdroje, tzn. v podniku nejsou rozkládány na jednotlivé složky nákladů. Příkladem může být spotřeba uhlí.

Náklady druhotné – náklady, které jsou v jednom středisku v podniku vyrobeny a poté předány dalšímu středisku v podniku, kde jsou spotřebovány. Tyto náklady jsou vynaloženy jakoby podruhé, protože poprvé jsou vynaloženy jako prvotní náklady, které jsou spotřebovány na vytvoření předávaného vnitropodnikového výkonu a podruhé jsou tyto náklady vynaloženy při spotřebě vytvořeného vnitropodnikového výkonu v navazujícím středisku podniku. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.2.4 Členění nákladů dle vztahu ke změně objemu výkonů

Následující členění odpovídá zobrazení nákladů na výstupu z podniku. Sledujeme přitom vývoj nákladů při změně objemu výkonů. Takovéto členění může být využíváno:

- při plánování nákladů, kdy se stanoví odlišně nákladový úkol pro náklady, které nezávisí na objemu výkonu a tyto náklady se mění s objemem výkonů,

- při kontrole hospodárnosti vynakládání nákladů, kdy je nutné porovnat skutečnost nákladů s nákladovým úkolem a analyzovat vliv změny objemu výkonů na výši zjištěné odchylky,
- při tvorbě kalkulací, kdy musíme respektovat výši měnících se nákladů na kalkulační jednici při změně objemu výkonů, které jsou předmětem kalkulace,
- v rozhodovacích úlohách, kdy zkoumáme vliv změny objemu výkonů na výši nákladů. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

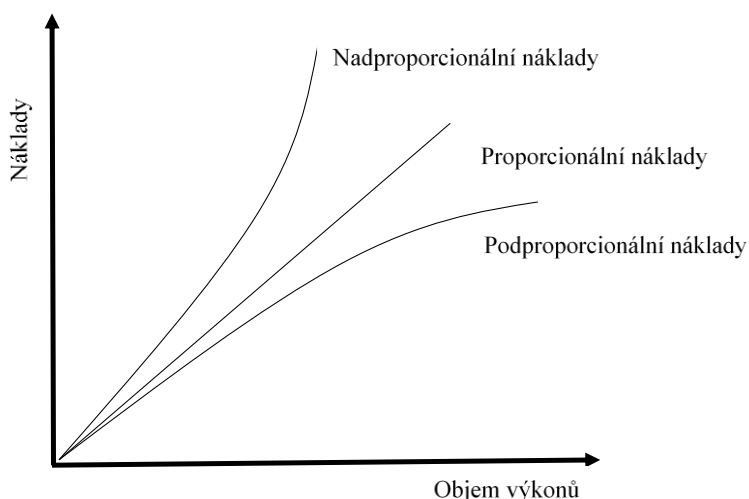
Fixní náklady

Fixní náklady lze označovat také jako náklady konstantní. Výše fixních nákladů nezávisí na objemu výkonů v rámci kapacity, který je podnik schopný zajistit. Reálné fixní náklady se projevují jako dlouhodobě vytvořená kapacita, která se účastní aktivně procesu tvorby daných výkonů (např. nájemné, úroky, platy řídicích pracovníků, spotřeba energie na osvětlení, vytápění apod.)

Variabilní náklady

Variabilní náklady se mění v závislosti na množství výkonů, jsou to náklady opakovaně vkládané, jedná se např. o spotřebu materiálů, spotřebu obalů apod. Dle typu závislosti nákladů na objemu výroby rozlišujeme tři druhy variabilních nákladů. Variabilní náklady, které se mění přímo úměrně se změnou objemu výroby se nazývají **proporcionální** náklady. V takovém případě je tempo růstu nákladů a objemu výroby stejné. Samozřejmě existují i případy, kdy náklady rostou jiným tempem než objem výroby, buď pomaleji, anebo naopak rychleji. Pokud náklady rostou pomaleji, než objem výroby mluvíme o tzv. **podprocionálních** nákladech. V takovém případě je tempo růstu nákladů je nižší než tempo růstu objemu výroby. Jedná se např. o náklady na pomocné materiály, jako jsou mazadla, oleje, pohonné hmoty nebo doplňkové mzdy. Naopak **nadproporcionálními** náklady nazýváme takové náklady, které rostou rychleji, než roste objem výkonů. Příkladem může být spotřeba základního materiálu v důsledku zhoršování kvality surovin, nebo růst mzdových nákladů v důsledku práce přesčas. Grafické znázornění všech výše popsaných variabilních nákladů můžeme vidět na grafu 3.1. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Graf 3.1 – Průběh celkových variabilních nákladů



Zdroj: (Mruzková, Lisztwanová, 2013), vlastní zpracování

3.2.5 Členění nákladů pro potřeby rozhodovacích procesů

Členění nákladů, které bylo zmíněno v podkapitolách 3.2.2, 3.2.3 a 3.2.4 se týkalo reálně probíhajících dílčích činností i celkové činnosti podniku a uplatňuje se především při zjištění skutečné výše a vývoje nákladů. Složitějším členěním je projev nákladů při jejich sledování z pohledu rozhodovacích procesů odpovědných pracovníků podniku. Rozhodování je založeno na předvídání a odhadu budoucích nákladů i výnosů, které ovlivní budoucí výsledek hospodaření i průběh peněžních toků. Tento odhad je možno provádět v různých variantách dle možností podniku, dodavatelů vstupů do výroby, odběratelů, umístění aktivity apod. V této souvislosti zmíníme náklady relevantní a irelevantní, kdy je rozhodování orientováno na budoucí aktivity a budoucí průběh určité činnosti.

Relevantní náklady je možno vymezit jako takové budoucí náklady, které přísluší pouze danému rozhodnutí a liší se pomocí jednotlivých variant, které přicházejí v úvahu. Vymezení relevantních nákladů se vždycky vztahuje jen ke konkrétní variantě a stejný druh nákladů se může jevit jako náklad irelevantní.

Irelevantní náklady jsou náklady takové, které zůstávají nezměněny při uplatnění různých rozhodnutí, to znamená, že náklady jsou ve všech variantách totožné. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.3 Výnosy

Výnosy je nutno odlišně vymezit dle pohledu finančního a pohledu řídicích pracovníků, kteří jsou zodpovědní za hospodárnost a efektivnost podniku, a tedy z pohledu manažerského účetnictví. Vznik výnosů ve finančním účetnictví se projevuje přírůstkem aktiv, přičemž může či nemusí jít o zvýšení peněžních prostředků nebo snížení závazků. Výnosem se ve finančním účetnictví rozumí jakékoliv navýšení aktiv, nejen z prodeje výkonů daného podniku, ale např. i z prodeje zásob, nevyužitých strojů, zařízení, budov a můžeme zde zařadit i finanční výnosy, které byly přijaty v podobě přijatých úroků z poskytnutých úvěrů. Oproti tomu výnosy z pohledu manažerského účetnictví vznikají pouze při prodeji výkonů hlavní výdělečné činnosti podniku. Tyto výnosy poměrujeme s účelně a účelově vynakládanými náklady. Rozlišujeme přitom výnosy externí a výnosy interní. (Mruzková, Lisztwanová, 2013; Kolektiv autorů, 2019)

Výnosy externí můžeme vymezit jako peněžně vyjádřenou stejnou hodnotu realizovaných výkonů získaných podnikem na základě platných cen při prodeji svých výkonů a následné převzetí okolím podniku. Výše externích výnosů závisí na výši realizace výkonů a prodejních cen. Externí výnosy mohou být dále členěny s ohledem na oblast prodeje (např. tuzemsko, export, jednotlivé státy, světadíly apod.).

Výnosy interní vznikají při předávání dílčích výkonů mezi podnikovými útvary. Představují horní hranici nákladů, které by měl daný vnitropodnikový útvar vynaložit na dílčí výkony. Můžeme je tedy považovat za jakési měřítko hospodárnosti a efektivnosti činností daného vnitropodnikového útvaru. Pokud v daném vnitropodnikovém útvaru jsou skutečně vynaložené náklady na dílčí výkony nižší než daná horní hranice nákladů, v tom případě dochází ke zvýšení podílu daného útvaru na tvorbě výsledku hospodaření podniku jako celku. Je třeba si uvědomit, že interní výnosy nejsou uskutečňovány v peněžní formě. (Kolektiv autorů, 2019; Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.3.1 Vztah mezi veličinami výnosy a příjmy

Příjmy podniku představují přírůstek peněžních prostředků ať už formou přírůstku v pokladně podniku nebo formou přírůstku na bankovním účtu podniku. Příjmy můžeme vyjádřit také jako skutečně dosažené příjmy za dané časové období nebo předem stanovené příjmy, které byly stanoveny např. odborným odhadem při tvorbě finančního plánu podniku. Pokud budeme chtít posuzovat vzájemný vztah mezi výnosy a příjmy je

potřeba si uvědomit, že všechny příjmy nejsou zároveň výnosy podniku. Mezi těmito dvěma veličinami se opět setkáme s nesoulady, jak časovými, tak věcnými.

Věcný nesoulad výnosů a příjmů

Věcný nesoulad výnosů a příjmů vzniká z důvodu, že ne všechny příjmy mají účelový vztah k výkonům, tzn. ne všechny příjmy vznikají z důvodu prodeje výkonů podniku. Existují výnosy, které nejsou spojeny s příjmem peněz, takovým výnosem může být například aktivace vnitropodnikových výkonů, tj. zařazení výkonu do majetku podniku. Dále se můžeme setkat s příjmy, které nejsou výnosem, v tomto případě můžeme mluvit např. o získání bankovního úvěru, sponzorském daru nebo vrácené daně z přidané hodnoty. (Mruzková, Lisztwanová, 2013; Režňáková, 2010)

Časový nesoulad výnosů a příjmů

Časový nesoulad výnosů a příjmů vzniká v případě, kdy dochází k rozdílnému časovému okamžiku vzniku výnosů a vzniku příjmů. Výnos vzniká v okamžiku, kdy prodáme podnikový výkon a příjem vzniká v momentě přírůstku peněžních prostředků. Opět zde rozeznáváme dva druhy časových rozlišení příjmů a výdajů, a to:

- **výnosy příštích období**, jedná se o výnosy, kdy se příjem peněžních prostředků uskutečňuje v běžném období, které předchází období prodeje výkonu (např. záloha na provedení výkonu, která je zaplacená předem),
- **příjmy příštích období**, kdy výnosy uskutečněné v běžném období vyvolávají příjem peněžních prostředků až v některém z příštích (budoucích) období (např. úhrada faktury za prodané výrobky po lhůtě splatnosti). (Mruzková, Lisztwanová, 2013; Režňáková, 2010)

3.3.2 Členění výnosů

Členění výnosů je stejně důležité jako členění nákladů. V podniku se pracuje se členěním výnosů např. při tvorbě podnikového rozpočtu výsledku hospodaření, při zjišťování skutečného výsledku hospodaření nebo také při tvorbě cenové kalkulace, či controllingových činnostech v rámci kterých je předmětem zjišťování odchylek mezi očekávanými a skutečnými výnosy. Pro členění výnosů můžeme použít stejné třídění jako jsme použili u nákladů. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Druhové členění výnosů

Rozdělení výnosů dle druhů se v podniku buď vůbec neuplatňuje nebo jsou v účtovém rozvrhu výnosy analyticky členěny dle různých kritérií, které se týkají směrů a způsobu užití výstupů podnikových výkonů.

Účelové členění výnosů

V rámci tohoto členění rozlišujeme výnosy, které mají jednicový charakter a výnosy, které mají režijní charakter. Výnosy z prodeje podnikových výkonů, které jsou předmětem hlavní činnosti podniku, mají charakter jednicový, jelikož vznikají s každým jednotlivým prodaným výkonem. Naopak charakter režijní mají výnosy, které vznikají v podniku jiným způsobem jako např. prodejem nepotřebného výrobního zařízení. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Členění výnosů dle vztahu ke změně výkonů

V této kategorii členění se jedná pouze o výnosy, které mají variabilní charakter, neboť výnosy odrážejí i objem prodaných výkonů. Pokud je v krátkém období cena stálá, náklady se vyvíjejí lineárně neboli **proporcionálně**. Často se ale můžeme setkat s případem, že se náklady nevyvíjejí lineárně, ale vyvíjejí se **podproporcionálně**. Takový případ nastává tehdy pokud jsou poskytovány odběratelům slevy (rabaty) při překročení určitého počtu prodaných výkonů. Do této kategorie spadají výnosy, které mají fixní charakter, jedná se o takové výnosy, které nezávisí na počtu prodaných kusů. Tyto výnosy se označují jako paušály (např. placený nájem, stály plat). Výnosy mohou mít i charakter smíšený, kdy je složený z části fixní, resp. paušálu, a části variabilní, jejichž výše se odvíjí od počtu prodaných výkonů. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Členění výnosů pro potřeby rozhodovacích procesů

Tato kategorie je obdobná jako u nákladů. Výnosy také můžeme členit na relevantní a irelevantní. O **výnosy irelevantní** se jedná v případě, kdy se výnosy nezmění při uplatnění různých rozhodnutí, např. vnitropodnikové výnosů výkonů správní režie apod. **Relevantní výnosy** jsou takové výnosy, které přísluší pouze danému rozhodnutí a liší se dle jednotlivých variant, které přicházejí v úvahu, např. rozhodnutí vstoupit na nový trh může být příčinou zvýšení výnosů z prodeje výkonů. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.4 Krátkodobé rozhodování se znalostí nákladů a výnosů

Ve všech oblastech podnikání se využívá v současné době různých, více či méně propracovaných technik, rozhodování. Většina těchto rozhodovacích technik, které se využívají pro řízení podnikových procesů a činností, je založena na souměření nákladů, výnosů a zisků. Ukazují přehled, které alternativy jsou pro podnik nejlepším řešením. V praxi se používají i takové techniky, které jsou založeny na porovnání peněžních příjmů a výdajů a rozdílů mezi nimi. Používání těchto technik je založeno na jednoduché úvaze. Jestliže přijetí metody povede ke zvýšení peněžních prostředků, pak přijetí této metody, ve srovnání s jinou alternativou, je pro podnik určitě výhodnější. Rozhodovací techniky můžeme rozdělit do dvou základních kategorií:

- I. techniky používané pro krátkodobé rozhodnutí,
 - II. techniky používané pro dlouhodobé rozhodnutí.
- (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Mezi techniky, které se používají pro krátkodobé rozhodnutí patří zejména převážná většina různých rozhodnutí vedoucích pracovníků, které je možno realizovat během krátké doby a která jsou spojena se stávajícími kapacitami. Příkladem takového typu rozhodování může být, zda určitý objem výroby určitého výrobku snížit nebo zvýšit. U takových krátkodobých rozhodnutí je potřeba zjistit rozdíly mezi jejich jednotlivými alternativami. Rozhodnutí bývají velmi často opakovatelné povahy, proto je potřeba mít vyvinuté určité techniky, které vedoucím podniku usnadňují správně se rozhodnout. Mezi nejdůležitější techniky, úzce propojené s účetnictvím a finančním řízením, můžeme zařadit analýzu bodu zvratu, techniku imaginárních nákladů nebo techniku peněžních toků, resp. techniku výpočtu čistého peněžního přínosu. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Dlouhodobá rozhodnutí jsou spojena s vkládáním peněžních prostředků, kdy jejich důsledkem je změna stávající kapacity nebo předmětu podnikatelské činnosti. Příkladem takového dlouhodobého rozhodnutí může být investice, vyvolaná potřebou pořízení nového výrobního zařízení. V důsledku toho se účinky realizovaných dlouhodobých rozhodnutí projevují v dlouhodobém časovém horizontu. Mezi tyto techniky používané pro dlouhodobé rozhodnutí patří například technika tzv. diskontovaného peněžního toku, technika používaná pro výpočet doby úhrady vložených prostředků, průměrná výnosnost vložených prostředků, rentabilita vloženého kapitálu apod. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.4.1 Analýza bodu zvratu

Analýza bodu zvratu slouží především ke zkoumání toho, jak se mění tržby, náklady a zisk se změnami objemu prodaných výkonů podniku. Je tedy výchozím krokem pro mnoho rozhodnutí. V podniku je potřeba mít informace např. o tom, při jak velkém výkonu budou pokryty variabilní a fixní náklady, od jakého objemu nákladů se začíná tvořit zisk, při jaké ceně se výrobek vyplatí vyrábět apod. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Bod zvratu představuje takový objem výkonů, při kterém se celkové tržby rovnají celkovým nákladům a podnik tedy nedosahuje ani zisku a ani ztráty. Bod zvratu můžeme označovat také jako mrtvý bod, kritický bod rentability nebo nulový bod.

Pokud v bodě zvratu nedochází ke vzniku ani zisku a ani ztráty, znamená to, že výnosy podniku pokrývají veškeré variabilní i fixní náklady. Tato technika je založena především na respektování podstatného rozdílu mezi náklady variabilními a fixními.

Mezi složkami celkových nákladů existuje řada takových nákladů, které lze velmi obtížně ovlivnit nebo je krátkodobě nelze ovlivnit vůbec, jedná se o náklady tzv. neovlivnitelné. Tyto položky nákladů jsou výsledkem dlouhodobějších rozhodnutí. Platí zde přitom pravidlo, že čím je období kratší, tím větší je počet položek těchto nákladů a menší možnost je ovlivnit. Jde o tzv. náklady fixní (např. nájemné, daně, poplatky, platy). Tyto náklady jsou stejné v rámci určitých rozmezí, a to i přesto, že je objem či druh činnosti menší nebo větší. Kladem je, že i když se sníží objem výkonů, tak neklesají, a naopak pokud se objem výkonů zvýší, tak také nerostou. Nelze je ale chápat tak, že se vůbec nemění, protože např. nájemné, daně a poplatky se čas od času zvýší (nebo případně sníží). Další položkou celkových nákladů jsou náklady variabilní, které jsme si definovali v podkapitole 3.2.4. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

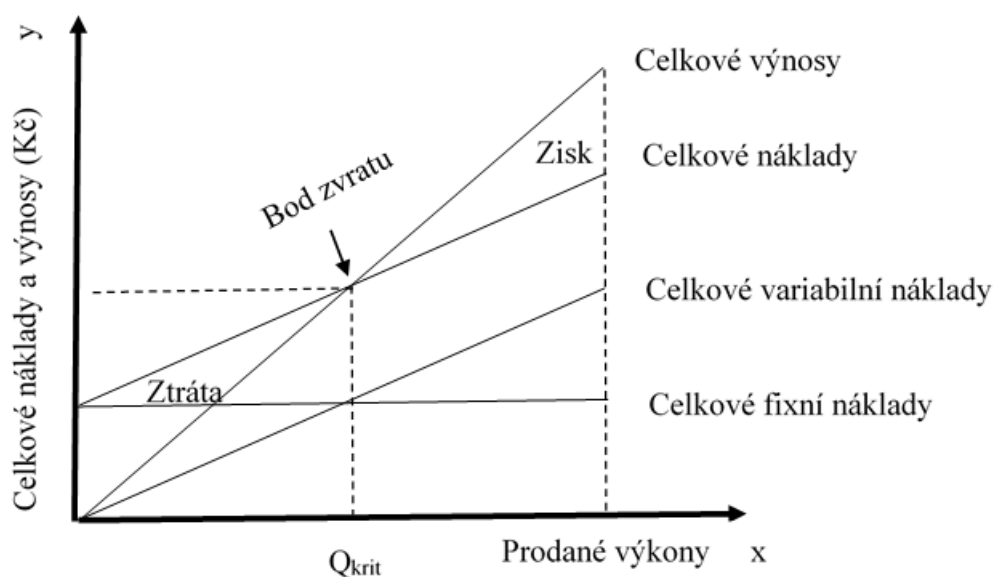
Vzhledem k tomu, že náklady fixní a variabilní mají rozdílný charakter musí mít i rozdílný způsob návratnosti prostřednictvím výnosů. Variabilní náklady, které jsou vyvolány jednotlivými výkony, by měly být uhrazeny z ceny každého prodaného výrobku (výkonu). Fixní náklady naopak představují neoddělitelný celek, proto prodaný výkon pouze přispívá k jejich částečné úhradě.

Analýza bodu zvratu je prováděna graficky v nejjednodušší formě. Graf analýzy body zvratu můžeme vidět v grafu 3.2. V souřadnicovém systému je na ose x zobrazen objem prodaných výkonů a na ose y průběh celkových nákladů a celkových výnosů. Celkové náklady lineárně závisí na objemu prodaných výkonů, a tudíž se vyvíjejí

lineárně. V grafickém zobrazení je možno vidět, že bodu zvratu je dosaženo v momentě, kdy se celkové výnosy rovnají celkovým nákladům, tzn. kritický bod, který je v grafu označován jako Q_{krit} .

Z grafu můžeme také vyčíst, že bodem zvratu je ohraničeno ztrátové pole a ziskové pole. Vidíme zde informaci, jaký objem výkonů lze prodávat, a tedy i vyrábět, aby bylo dosahováno požadované efektivnosti výroby.

Graf 3.2 – Grafické odvození bodu zvratu



Zdroj: (Mruzková, Lisztwanová, 2013), vlastní zpracování

Tradiční analýza bodu zvratu vychází z určitých předpokladů a omezení:

- produkce podniku je stejnorodá, jedná se tedy o homogenní výrobu s jedním druhem výkonu,
- veškerá produkce, která je vyrobena je i prodána,
- množství prodané produkce je nezávislou proměnou, proto se tržby i celkové náklady mění pouze z důvodu změny prodaného množství,
- náklady lze rozdělit na náklady fixní a variabilní,
- fixní náklady jsou neměnné, předpokládá se jejich stálost,
- cena výrobku se nemění,
- nemění se technologie a ani organizace výroby v podniku,

- výrobní proces je nepřetržitý. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Pokud se podíváme na využití analýzy bodu zvratu v praxi, tak za předpokladu, že se podmínky nezmění, můžeme zjistit:

- objem prodané produkce v naturálních jednotkách a výši tržeb, která zabezpečuje minimální požadovaný zisk,
- maximální možné přípustné variabilní náklady,
- maximální možné celkové fixní náklady,
- citlivost zkoumaných veličin – objem produkce, fixních a variabilních nákladů,
- minimální prodejní cenu,
- vliv změny cen na objem prodeje a na zisk podniku atd. (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

4 Analýza informací manažerského účetnictví ve zdravotnickém zařízení

Kapitola č. 4 bakalářské práce je zaměřena na vybrané oddělení fakultní nemocnice (dále jen FN), konkrétně oddělení lékárny. V této kapitole bakalářské práce byl text čerpán z výročních zpráv, webových stránek FN, poskytnutých interních materiálů společnosti a dále také informací, které byly získány osobním dotazováním, pokud není uvedeno jinak. Většina dat využívána v této kapitole bakalářské práce, byla upravena vhodným koeficientem tak, aby byl respektován požadavek FN. Takto upravená data nesnižují vypovídající hodnotu bakalářské práce.

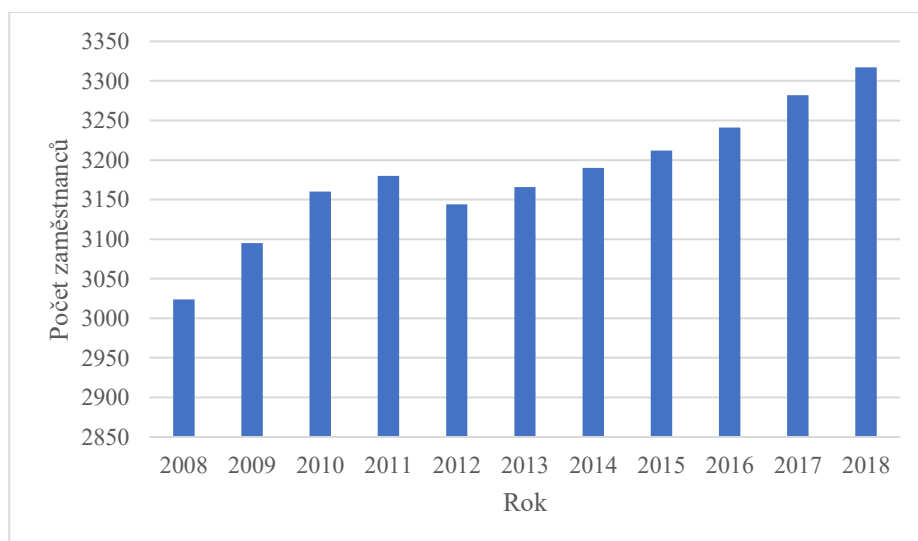
4.1 Charakteristika společnosti

FN je zdravotnické a vzdělávací zařízení v České republice (dále jen ČR). Jedná se o státní příspěvkovou organizaci. Jejím zřizovatelem je Ministerstvo zdravotnictví ČR. FN je samostatným právním subjektem. FN se s kapacitou 1 127 lůžek (údaj k 31. 12. 2018) řadí mezi největší státní zdravotnická zařízení na Moravě. Zdravotní péči zajišťuje pro 1,2 milionů obyvatel, ročně je zde hospitalizováno průměrně 46 tisíc obyvatel a ambulantně provedeno zhruba 600 tisíc ošetření.

4.1.1 Zaměstnanci

Můžeme říct, že průměrný meziroční nárůst počtu zaměstnanců je o 29 osob. Během deseti let se počet zaměstnanců navýšil cca o tři stovky. Vývoj počtu zaměstnanců má rostoucí trend a je lineární, viz graf 4.1. V letech 2008 až 2011 došlo k nárůstu o 85 zaměstnanců. V roce 2012 poklesl počet zaměstnanců o 36 osob, oproti roku 2011.

Graf 4.1 – Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2008-2018

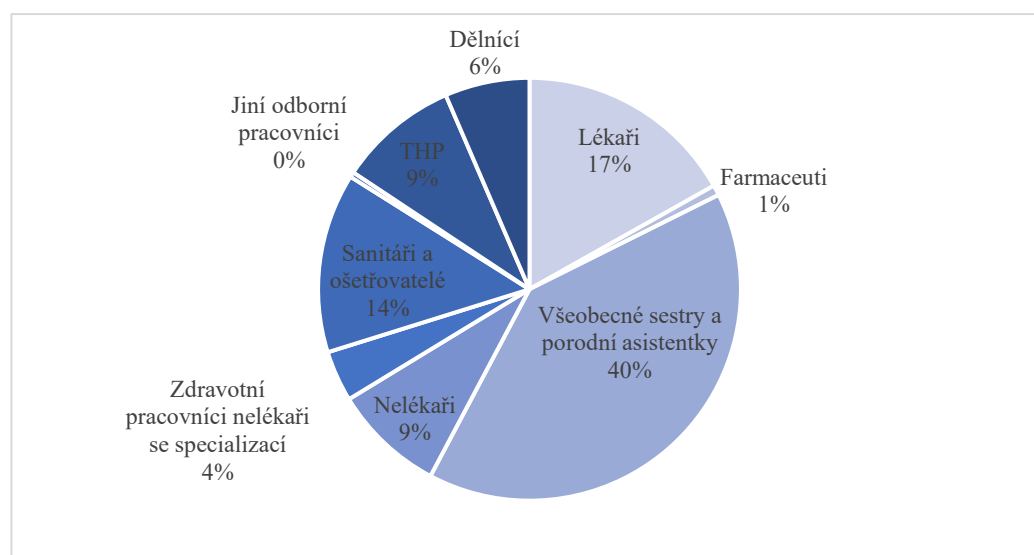


Zdroj: výroční zprávy FN, vlastní zpracování

V roce 2018 FN zaměstnávala průměrně 3 317 zaměstnanců (průměrný evidenční přepočtený počet). Počet zdravotnických pracovníků hodnotí FN jako dostatečný. Hlavním důvodem zvyšující se tendence počtů zaměstnanců je platové ohodnocení, které v nemocnici patří ke špičce.

Největší skupinou pracovníků v roce 2018 byly zdravotní sestry a porodní asistentky, kterých pracovalo v nemocnici 1 331 a představovali tak 40 % všech zaměstnanců. Druhou nejpočetnější skupinou byli samozřejmě lékaři, kterých je zhruba polovina počtu zdravotních sester, tj. 559. Třetí největší skupinou byli sanitáři a ošetřovatelé, kterých FN zaměstnávala 456. Mezi další zaměstnance patří farmaceuti, ostatní zdravotní pracovníci, tj. nelékaři, zdravotní pracovníci nelékaři se specializací, technicko-hospodářští pracovníci (dále jen THP), jiní odborní pracovníci a dělníci. Procentuální zastoupení jednotlivých kategorií v roce 2018 je zobrazeno v grafu 4.2.

Graf 4.2 – Procentuální zastoupení jednotlivých kategorií zaměstnanců v roce 2018



Zdroj: výroční zprávy FN, vlastní zpracování

4.1.2 Zaměstnanecké benefity

FN jakožto státní zařízení poskytuje svým zaměstnancům velké množství zaměstnaneckých výhod a benefitů. Na rozdíl od soukromých zařízení, poskytuje FN pět týdnů dovolené pro své zaměstnance, a navíc zdravotní volno. Zaměstnanci také dostávají příspěvek na dotované stravování, toto stravování je možno uskutečnit v nemocniční jídelně, která má na výběr také dietní stravy (bezlepkovou, vegetariánskou, šetrící). Pracovníci mají možnost získat slevy na zájezdy u vybraných cestovních kanceláří a slevy na sportovní aktivity u vybraných fitness center. Dále je možno poskytnout zvýhodněnou nabídku u mobilního operátora či vedení bezplatného účtu u vybraných poskytovatelů

bankovních služeb. FN poskytuje také benefit z fondu kulturních a sociálních potřeb (dále jen FKSP) pro své zaměstnance, kteří tak mohou dostat individuální příspěvek na rekreaci, kulturu, relaxační a sportovní aktivity, vitamíny či očkování nebo penzijní připojištění. Novinkou je, že tento benefit mohou využít také na dentální hygienu a zubní prevenci, optické brýle, anebo hromadnou dopravu z a do zaměstnání.

FN dále nabízí perspektivní a zajímavou práci v uznávaném zdravotnickém zařízení, možnost pracovat s nejmodernějšími přístroji a technologickým vybavením. Podporuje zaměstnance v dalším vzdělávání a profesním rozvoji, má velkou nabídku vzdělávacích akcí, kurzů, seminářů. Výhodou pro zaměstnance bydlících mimo město, může být ubytování v areálu nemocnice.

4.1.3 Ekonomická oblast

FN je účetní jednotkou a v souladu s příslušnými právními předpisy hospodaří s majetkem státu, který potřebuje ke svému výkonu. FN zveřejňuje pravidelně od roku 2000 účetní závěrku a rozvahu ve výroční zprávě na svých webových stránkách.

FN za účetní období 2018 splnila finanční plán, který si naplánovala a dosáhla hospodářského výsledku ve výši + 9,7 mil. Kč po zdanění. Hospodařila s majetkem v celkové výši 5 mld. Kč, který se ale v průběhu roku navyšoval z důvodu staveb nových klinik, nebo jejich rekonstrukcí dle investičního plánu organizace. Celková ekonomická činnost byla v roce 2018 pozitivní. FN dlouhodobě si udržuje svůj standard a je schopná čelit nepředvídatelným výkyvům, nemá žádné závazky vůči státu či zdravotním pojišťovnám a hospodaří s vlastními finančními prostředky, bez jakéhokoliv zatížení bankovními úvěry.

4.2 Lékárna FN

Mezi jedno z oddělení FN patří lékárna. Mezi její hlavní úkoly patří zabezpečení léků, léčivých přípravků a zdravotnického materiálů, a to jednak pro jednotlivá oddělení FN a jednak pro potřeby obyvatelstva, která spadají do tohoto území. Lékárna dále zajišťuje nákup léků od distributorů, výdej léků na recepty, zdravotnické poukázky, prodej volně prodejných léků a výdej léků na žádanky (a to, jak vlastních klinik a oddělení, tak i pro cizí odběratele), v neposlední řadě připravuje zkoumadla a dodává laboratorní diagnostiku.

Lékárna disponuje třemi výdejními místy, které si podrobněji rozebereme a srovnáme v následujících podkapitolách.

4.2.1 Výdejní místa

Jak už bylo výše zmíněno, prodej léků a zboží zajišťují tři lékárenská výdejní místa. Následující podkapitola se tedy zabývá detailnějším vysvětlením těchto výdejních míst.

První z výdejních míst lékárny najdeme v budově v blízkosti většiny ambulancí. Pro pacienty může být výhodná hlavně v tom, že jakmile opustí příslušnou ambulanci mohou si jít léky okamžitě vyzvednout a nemusí nikde daleko zacházet. Tato lékárna má oficiální název lékárna, ale aby se nám tento název nepletl, budeme jí nazývat horní lékárna. Tato horní lékárna je otevřena pouze během pracovních dnů, otevírací doba je v 7:30 h a uzavírá se v 16:00 h.

Druhé výdejní místo lékárny se nachází při vstupu do budovy nemocnice a oficiálně se nazývá výdejna, ale abychom měli jednotný název pro obě lékárny, budeme jí nazývat dolní lékárna. Otevírací doba této lékárny se víceméně nijak neliší od horní lékárny, otevírá ve stejný čas v 7:30 h, ale zavírá o půl hodiny dříve, tj. v 15:30 h.

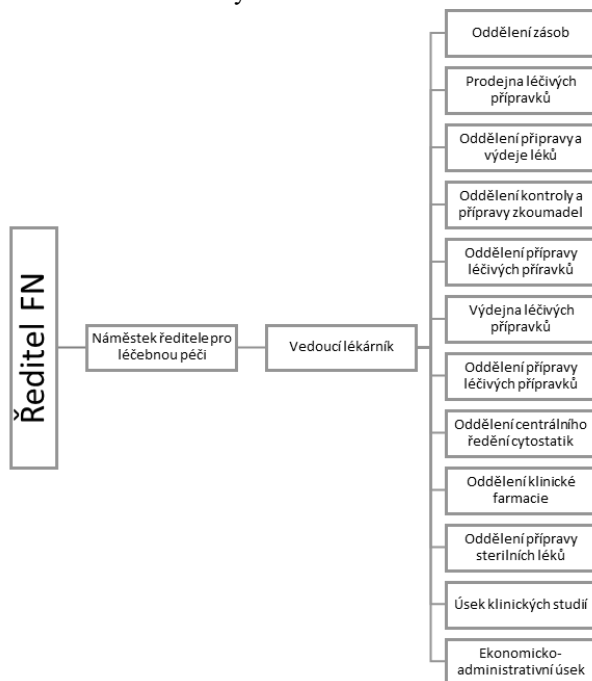
Poslední třetí výdejní místo je pohotovostní lékárna. Toto výdejní místo spadá pod horní lékárnu. Veškeré tržby této lékárny jsou součástí právě horní lékárny a nelze je od sebe oddělit. Jak už je jasné z názvu této lékárny, je pohotovostní a je tedy otevřena 24 hodin 7 dní v týdnu. Vstup k ní je možný pouze z venku budovy.

Jedná se tedy sice o 3 výdejní místa, ale z ohledu organizační struktury spadají pod jeden ekonomický hospodářský celek, který v následujícím textu bude označen jako „lékárna“.

4.2.2 Oddělení

Vzhledem k tomu, že je tato lékárna součástí nemocnice, je v mnoha ohledech samostatná a schopna si určité množství léků vyrobit sama. Najdeme zde například oddělení přípravy sterilních léků, které připravuje léčivé přípravky infuzních směsí a infuzních roztoků nebo oddělení centrálního ředění cytostatik, které zajišťuje individuální přípravu léčivého přípravku, neboť cytostatika se ředí dle lékařského předpisu, který je předepsaný pro určitého pacienta. Podrobný seznam všech oddělení v lékárně nalezneme v organizačním schématu lékárny FN, který je zobrazen ve schématu 4.1. Za jednotlivá oddělení odpovídá pověřená osoba, která je podřízená vedoucímu lékárníkovi. Nadřízenou osobou vedoucího lékárníka je náměstek ředitele pro léčebnou péči, který je podřízený ředitel FN.

Schéma 4.1 – Organizační schéma lékárny FN



Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

4.2.3 Zaměstnanci

V současné době lékárna FN zaměstnává 64 pracovníků. Převážná většina z nich, tj. 24 osob, jsou farmaceuti. Mezi další zaměstnance lékárny patří 20 farmaceutických pracovníků, 13 sanitářek, 5 THP a 2 dělnice. Počet zaměstnanců v lékárně se během let spíše nemění a zůstává konstantní.

Na každém oddělení a výdejním místě musí být určitý počet pracovníků. Pracovníci se střídají na konkrétních odděleních cca po dvou měsících, toto pravidelné střídání určuje vedoucí lékárny.

4.2.4 Dodavatelé

Lékárna v současné době má cca 160 pravidelných dodavatelů, kteří pochází jak z tuzemska, tak ze zahraničí, přičemž tuzemských dodavatelů je daleko více než zahraničních. Dodávky ze zahraničí nejsou pravidelné, hodně záleží na tom, jaké přípravky lékárna momentálně poptává. Pro lepší představu je možno říct, že počet dodavatelů ze zahraničí je okolo 10 %, přičemž zbylých 90 % patří tuzemským dodávkám.

Zboží je možno objednávat v průběhu celého dne. Běžné léky nebo krevní deriváty se obvykle velkými dodavateli dováží dvakrát denně. Existují však i léky, které mají delší dobu dodání, např. infúze dodavatel obvykle dopraví do druhého dne nebo do

48 hodin, samozřejmě záleží na konkrétním dodavateli. Jsou však i produkty, na které je potřeba počkat i týden, jedná se například o diagnostické kity.

V lékárně FN se využívá lékárenský systém Mediox 3000. Tento systém disponuje funkcí, díky které lze objednávky generovat automaticky dle zadaných norem. Tato funkce automatického objednávání se ale nevyužívá. Objednávky léků vytvářejí příslušní pověřeni pracovníci podle jednotlivých oddělení. Objednávají se zvlášť léky pro nemocnici a zvlášť léky pro veřejnost. Aby se rozlišilo, zda se objednává pro nemocnici nebo naopak pro veřejnost, lékárna disponuje dvěma sklady v horní lékárně a jedním skladem v dolní lékárně. Jeden sklad v horní lékárně se využívá pouze pro potřeby nemocnice a ten druhý převážně pro potřeby veřejnosti, stejně jako sklad v dolní lékárně. Na každý sklad se provádějí objednávky zvlášť. Každý sklad každý den prochází kontrolou a zjišťuje se, co je potřeba objednat. Za správnou kontrolu zodpovídá pověřený pracovník.

Množství objednaných léků vychází z průměrné spotřeby, tzn. zaměstnanci kontrolují každý den stav zásob a pokud zjistí nízký stav některého přípravku, tak jej objednají. Řada léků se objednává pouze pokud přijde požadavek.

4.2.5 Ekonomické oddělení

Lékárna FN je jediná v celé nemocnici, která má samostatné ekonomické oddělení a účtárnu, všechny ostatní oddělení spadají pod hlavní účtárnu nemocnice. Ekonomické oddělení lékárny úzce spolupracuje s hlavní účtárnou.

Ekonomické oddělení lékárny se skládá ze čtyř zaměstnanců na plný úvazek a jednoho zaměstnance na poloviční úvazek. Dvě z těchto pracovníků se starají o vystavování faktur pro cizí odběratele, zdravotní pojišťovny a zpracovávání receptů a poukazů. Jejich další pracovní náplní je také vypracovávání různých analytických výstupů pro potřeby lékárny i nemocnice. Jedna z pracovníků, která je zaměstnaná na poloviční úvazek, má na starosti hlavní pokladnu lékárny, do které se odvádějí tržby z jednotlivých výdejních míst. Následně odvádí finanční hotovost do pokladny FN a zpracovává výpisy z účtů.

Další dvě pracovnice mají na starost veškerou agendu přijatých dodavatelských faktur tj.:

- košilkování (tj. vystavení krycího listu k faktuře),
- zajištění podpisů odpovědných pracovníků,
- zaúčtování,
- zapsání do deníku korunové kontroly,
- zapsání čísla faktur z účetního programu Navision do lékárenského programu Mediox 3000 (tenhle krok se provádí z důvodu uplatnění daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) z prodeje).

Ekonomické oddělení lékárny pracuje s účetním programem Navision. Tento program je v nemocnici od roku 2005 a v průběhu let se příliš neaktualizuje, případně jen to nejnnutnější. Program hodnotí účetní oddělení lékárny jako spolehlivý. Problém nastává tehdy, pokud se zpracovává větší objem dat (např. na konci účetní uzávěrky), v takové chvíli se program začíná zpomalovat. Důvodem může být mimo jiné i to, že měsíc, co měsíc přibývá zpracovávaných informací.

Ekonomické oddělení lékárny zpracovává každý měsíc velké množství dat, které se po ukončení účetní uzávěrky odesílají na hlavní účtárnu, která dále zpracovává účetní závěrku a připravuje podklady pro odvod DPH.

Pro potřeby rozlišení veškerých účetních operací se zde využívají analytické číselníky. Každý analytický účet má svou specifiku, která slouží pro získání podrobnějších informací. V účtárně lékárny se využívají většinou pořád stejné účty a málo kdy dojde k situaci, že je potřeba účtovat na jiný účet. Pokud ale přece jen taková situace nastane, účetní lékárny se většinou poradí s hlavní účetní. Pokud je potřeba otevřít nový analytický účet, je potřeba to nahlásit hlavní účetní, která zajistí otevření takového účtu.

Příklad analytických účtů FN můžeme vidět v tabulce 4.1. V průběhu let se analytické účty doplňují anebo některé případně přestanou využívat. Z takového důvodu může docházet k tomu, že čísla analytických účtů nejdou pravidelně za sebou. Zajímavostí je např. účet č. 60204010 a 60204020, tyto účty byly vytvořeny v době, kdy základní sazba byla DPH 20 % a snížená sazba DPH 10 %, proto je koncové číslo analytického účtu právě 10 a 20. Při pozdější změně sazby DPH, kdy základní sazba DPH

je 21 % a snížená sazba DPH je 15 % a 10 %, se toto číslo účtu ponechalo a nedošlo k jeho změně.

Tabulka 4.1 – Analytické účty FN syntetického účtu 602

602	Tržby z prodeje služeb
60204000	Výnosy za zdravotnické služby a dodávky
60204010	Ostatní zdravotnické služby – snížená 15 % DPH
60204020	Ostatní zdravotnické služby – základní 21 % DPH
60204201	Sběr biologického materiálu
60204202	Nukleární medicína
60204203	Stomatologická laboratoř
60204204	Vyšetření krve
60204205	Ostatní zdravotnické služby
60204207	Ultrazvukový screening – vyšetření

Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

Obvyklé se objevuje analytické členění pouze trojmístné, ale ve fakultní nemocnici se setkáváme s analytickým členěním dokonce pětímístným. Což je takový nadstandard oproti jiným společnostem. Tím, že fakultní nemocnice nabízí nekonečné množství služeb, činností apod. je potřeba jednotlivé účty od sebe pečlivě odlišit, a to tak aby manažer zjistil, které položky dílčích nákladů patří mezi nejvýznamnější a které výnosy dosahují maximálních nebo naopak minimálních hodnot. Analytické členění fakultní nemocnice se může zdát poměrně složité, ale je třeba si uvědomit, že na jeden účet účtuje několik desítek středisek. Na jednom analytickém účtu může mít lékárna částky v řádech desítek korun, ale jiné středisko na tento účet může účtovat v řádech tisícovek korun. Tento propojený analytický systém má zcela jistě své plusy i minusy. Jeden účet může být pro lékárnu zcela zbytečný a pro jiné oddělení zcela nepostradatelný. Je tedy velmi složité zhodnotit tento systém jen v rámci jednoho střediska. Autorka bakalářské práce dostala k dispozici celou účtovou osnovu vč. analytického členění lékárny. Tato účtová osnova se zdá být zcela dostačující pro potřeby řízení a rozhodování.

Jako zajímavost ekonomického oddělení lékárny je možno zmínit, že v roce 2012 vláda rozhodla, že všechny veřejné instituce, během pětiletého přechodného období, budou muset mít účet vedený u České národní banky (dále jen ČNB). FN přešla k 1.1. 2017 k účtům vedeným u ČNB, které přineslo pár komplikací pro ekonomické oddělení lékárny. ČNB není tak pružná, jako jiné komerční banky, u kterých měla předtím FN účty

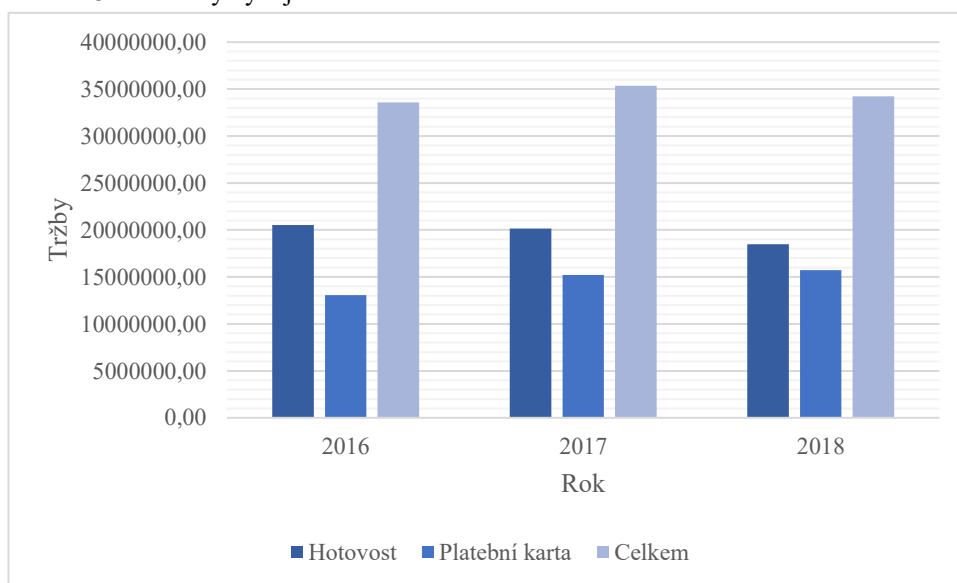
vedené. Mezi jednu z nevýhod vedení účtů ČNB je, že není možno zadávat platební příkazy se splatností v daný den, nejbližší splatnost je tedy další den. Přes ČNB není možno zajistit dotaci hotovostí hlavně mincí, pro potřeby lékárny. Ekonomické oddělení tedy musí mince zajišťovat z interních zdrojů (např. automaty na poplatky) nebo případně si pro ně jezdit do ČNB.

4.2.6 Vývoj tržeb

Následující podkapitola 4.2.6 se bude zabývat vývojem tržeb lékárny v letech 2016-2018. V současné době je možné v lékárně platit třemi způsoby, a to samozřejmě hotovostí, platební kartou a poukázkami.

Vývoj tržeb v lékárně FN se v průběhu let příliš nemění a má spíše rostoucí tendenci. Pokud se podíváme na následující graf 4.3, můžeme vidět, že u zákazníků stále převládá platba hotovostí oproti platbě platební kartou. Při pečlivějším pohledu, je ale patrné, že platba hotovostí se postupně zmenšuje a platba platební kartou pomalu roste.

Graf 4.3 – Celkový vývoj tržeb v Kč



Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

Management FN pečlivě sleduje vývoj dosahovaných tržeb. Jeho cílem je samozřejmě udržení současného stavu a ideálně jejich zvyšování. Autorka bakalářské práce navrhuje, že jednou z možností, jak zvýšit tržby je, co nejvíce informovat veřejnost o nabízených produktech a službách. V nemocnici se setkáme pouze s malým počtem reklamních letáků lékárny. Reklamní leták se také objevuje na internetových stránkách nemocnice, nýbrž nesetkáme se s ním hned na úvodní stránce, ale pouze v případě, když

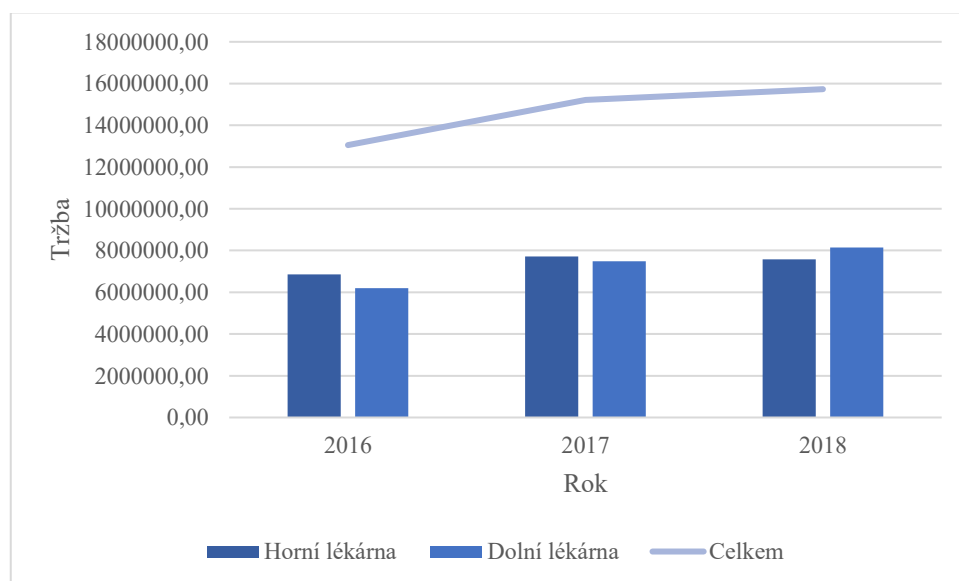
se proklikáme k oddělení lékárny. Reklama by měla být, co nejvíce dostupná veřejnosti. Autorka bakalářské práce přichází s nápady, jak navýšit tržby lékárny, a to např.:

- *reklamní leták na internetových stránkách by bylo vhodnější umístit hned na úvodní stránku nemocnice, aby se k ní dostala široká veřejnost,*
- *využít možností, dnes populárních, sociálních sítí,*
- *distribuovat reklamní letáky do nemocničních oddělení, ambulancí apod.,*
- *distribuovat reklamní letáky do poštovních schránek nejbližšího okolí nemocnice,*
- *větší tlak na dodavatele k poskytování vyšších zpětných bonusů za odebrané množství léků,*
- *vyšší motivace zaměstnavatele k utrácení prostředků z FKSP směrem na zaměstnance rozšířením sortimentu.*

Platební karta

Platba kartou stále zaostává oproti platbě hotovostí. Vývoj platby bankovní kartou má rostoucí tendenci viz graf 4.4. Tomuto růstu pomohlo i zavedení bezkontaktních plateb. V roce 2016 platilo kartou pouze 39 % pacientů, o rok později to bylo 43 % a v roce 2018 dokonce 46 %. Autorka bakalářské práce zjistila, že platbu kartou upřednostňují lidé do 50 let věku a lidé nad 50 let raději stále zvolí platbu hotovostí.

Graf 4.4 – Vývoj tržeb placených bankovní kartou v Kč



Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

Poskytovatel bankovních terminálů strhává lékárně poplatek za každou provedenou platbu bankovní kartou. V dnešní době nejsou stanoveny přesné procentuální odvody. Jedinou možností je si tyto procenta z odvodů dopočítat. Máme např. hodnotu zboží, za které zákazník zaplatil 230 Kč, poskytovatel platebního terminálu si z této platby strhl částku 3,19 Kč. Jednoduchým matematickým výpočtem dojdeme k závěru, že FN odvádí bance přibližně 1,39 % z každé platby. Pro přehlednost je výpočet uveden v tabulce 4.2.

Tabulka 4.2 – Výpočet procenta odvodu bance

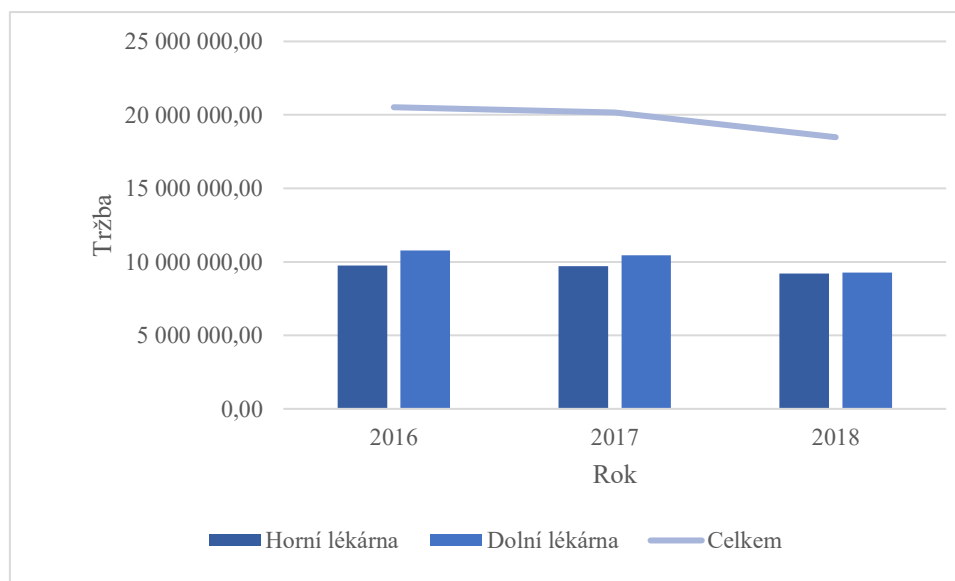
230	100 %	$x = \frac{3,19 * 100}{230} = 1,39 \%$
3,19	x %	

Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

Hotovost

Jak už bylo v předchozím textu řečeno, platbu hotovostí upřednostňují lidé staršího věku. Platba hotovostí, na rozdíl od platby platební kartou, má klesající tendenci viz graf 4.5. Každý den se provádí odevzdání tržeb do hlavní pokladny lékárny, tržby se poté zaúčtují do výnosů na analytický účet č. 60204205 tj. ostatní zdravotnické služby, viz výše tabulka 4.1. Pro odvoz hotovostí tržeb lékárny si jezdí pravidelně dvakrát týdně přepravní společnost, která zajišťuje převoz peněz do ČNB (oficiálně svoz hotovosti). Hotovost se odvádí v bezpečnosti obálce spolu s dodacím listem a pokladní složenkou.

Graf 4.5 – Vývoj tržeb placených hotovostí v Kč



Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

Dle názoru jedné zaměstnankyně ekonomického oddělení je výhodnější pro lékárnu fakultní nemocnice platba platební kartou, a to i přesto, že je nutné odvádět

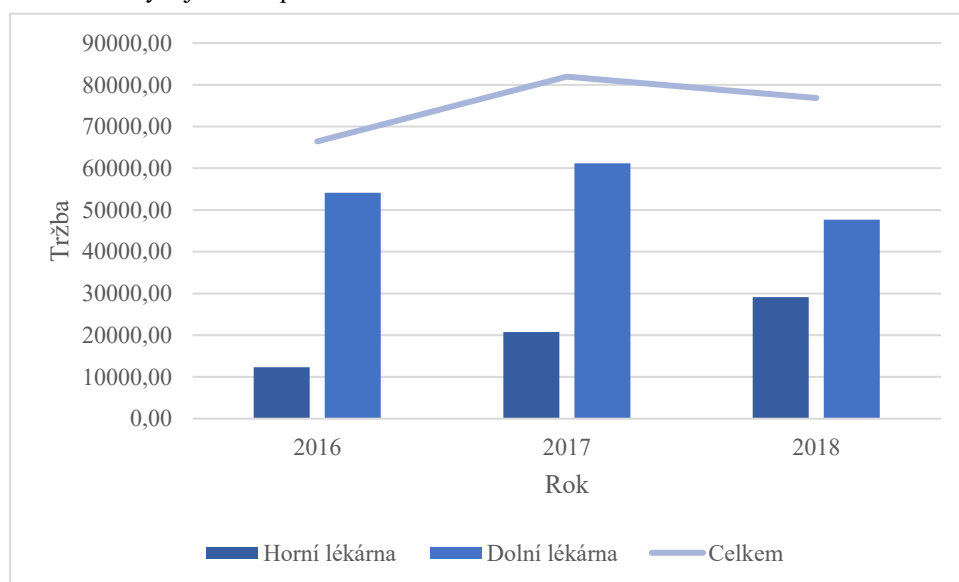
procenta z plateb bance. Další výhodu platby platební kartou můžeme zmínit například i to, že v případě mimořádných situací je menší kontakt mezi pacientem a zaměstnancem lékárny (např. závažné nakažlivé nemoci). Nevýhodu při platbě hotovostí vidí ekonomické oddělení hlavně v tom, že je potřeba zajišťovat dostatek mincí, které je občas velkým problémem a taky jsou zde další náklady na odvoz finanční hotovosti přepravní společností do ČNB.

Poukazy

V lékárně lze platit také poukazy, pod kterými si můžeme představit např. všem známé stravenky, slevové poukázky od lékařů na léčebnou kosmetiku, anebo slevovou poukázku na podporu prodeje, které poskytují kosmetické firmy smluvním lékárnám. Po předložení takového poukazu mohou pacienti nakoupit výrobky za výhodnější cenu. V současné době se firmy snaží podpořit prodej svých výrobků, co nejvíce mohou. V minulých letech takové firmy poskytovaly tyto slevy maximálně dvakrát ročně, ale v současnosti jsou tyto slevy daleko častější.

Z grafu 4.6 je patrné, že počet poukazů v dolní lékárně je daleko vyšší. Tato skutečnost je dána tím, že v dolní lékárně najdeme větší množství kosmetických výrobků, doplňků stravy a zdravotnické obuvi apod. a hlavně má lepší umístění oproti horní lékárně.

Graf 4.6 – Vývoj tržeb v poukázkách v Kč



Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

4.2.7 Lékařské předpisy

Pacient může od lékaře obdržet dva druhy lékařských předpisů, a to recept a poukaz. Díky takovým dokladům si lze vyzvednout léky nebo zboží, které jinak není možno bez těchto předpisů koupit. V nemocniční lékárně se můžeme setkat i s tzv. žádankou a výdejkou, která bude vysvětlena níže.

Recept

Recept slouží k výdeji léků, které jsou vázány na lékařský předpis. Standardní doba platnosti receptu je 14 dní, tedy den, kdy se recept vystaví plus 14 dní. Setkáme se však i s recepty, které mohou být vyzvednuty pouze během 24 hodin, jedná se o recepty, které byly vystaveny akutně na pohotovosti nebo slouží jako první pomoc. Lékaři mohou vystavit také tzv. opakovací recepty, které většinou mají platnost 6 měsíců (lékař však může tuto dobu libovolně upravit, nesmí však překročit platnost 1 rok). Na takovém receptu jsou předepsány léky, které slouží pro chronické pacienty nebo se jedná o léky, které pacient pravidelně užívá, např. antidiabetika, léky na cholesterol, léky na snížení krevního tlaku, hormonální antikoncepce u žen.

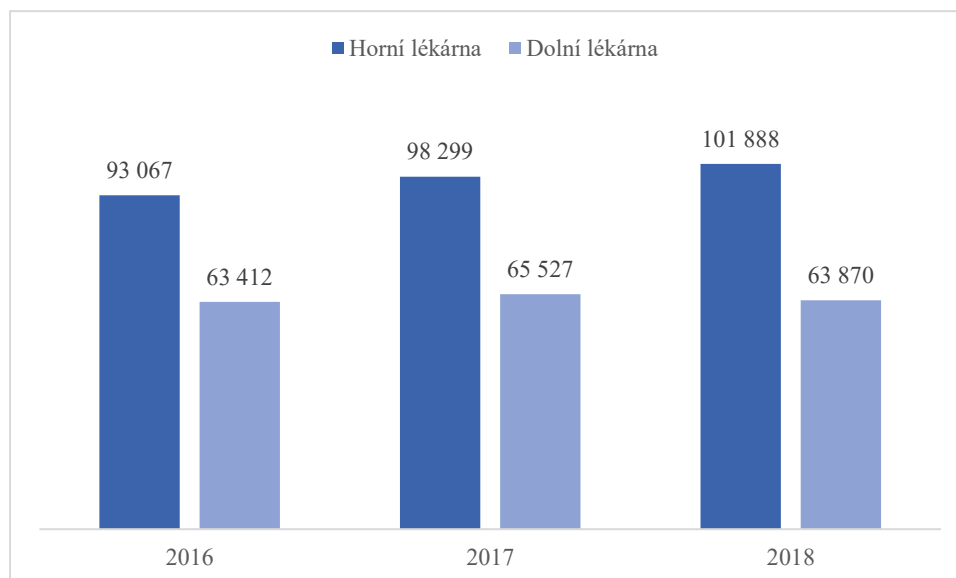
Od roku 2018 se začaly vystavovat tzv. e-recepty, které jsou pro pacienty výhodnější hlavně z důvodu, že je možné takový e-recept získat v elektronické podobě a není nutno navštěvovat lékaře. E-recepty musí lékař vystavovat povinně. Existují však i výjimky, kdy je potřeba vystavit klasický recept, a to například v momentě, kdy k lékaři přijde cizinec. Často se také na klasické recepty předepisují opiáty.

Vydat lék, který je vázaný na lékařský předpis, nám mohou pouze farmaceuti, kteří mají ukončenou vysokou školu s odborným vzděláním.

Graf 4.7 nám ukazuje počet vydaných receptů v obou odděleních lékárny, a to horní i dolní lékárně. Počet receptů vydaných v lékárně je vyšší než počet receptů vydaných ve výdejně. Může to být z více důvodů:

- do horní lékárny se započítává i pohotovostní lékárna,
- v horní lékárně je větší sortiment, najdeme zde léky na roztroušenou sklerózu, diabetika, antikoncepce apod.,
- lékárna je blíže všem ambulancím, tedy pro pacienty lepší dostupnost.

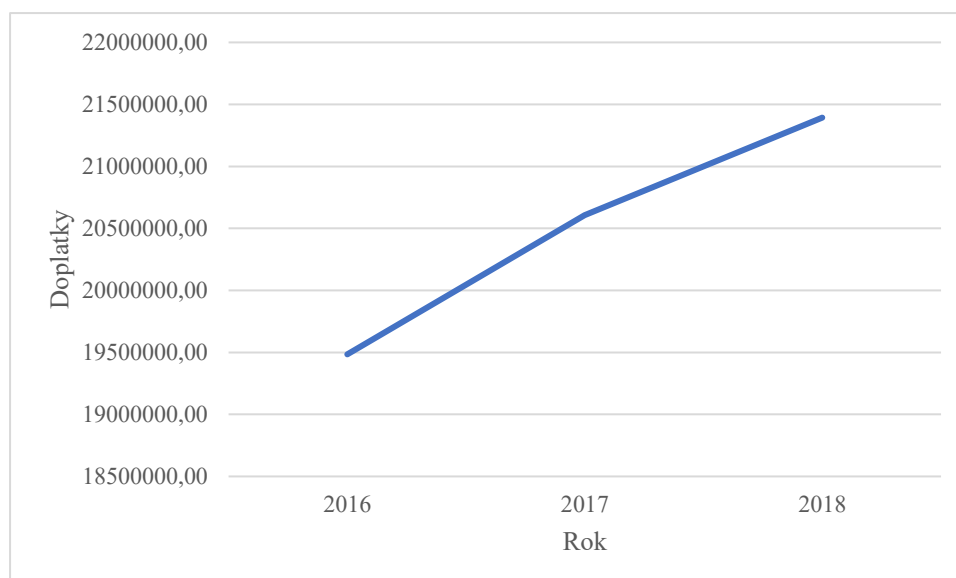
Graf 4.7 – Počet vydaných receptů v kusech



Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

Doplatek na lék, který je vázán lékařským předpisem, nezávisí na zdravotní pojišťovně, ale na lékárně, u které lék vyzvedáváme, tzn. pokud změníme zdravotní pojišťovnu doplatek na lék se nezmění. Státní ústav pro kontrolu léčiv stanovuje maximální výši ceny léků a také maximální výši úhrady. Na grafu 4.8 je zobrazen rostoucí trend doplatků na recepty. Hlavní příčinou je fakt, že Státní ústav kontroly léčiv většinou snižuje úhradu léků a tím se může zvýšit doplatek pro pacienty.

Graf 4.8 – Doplatky na recepty v Kč

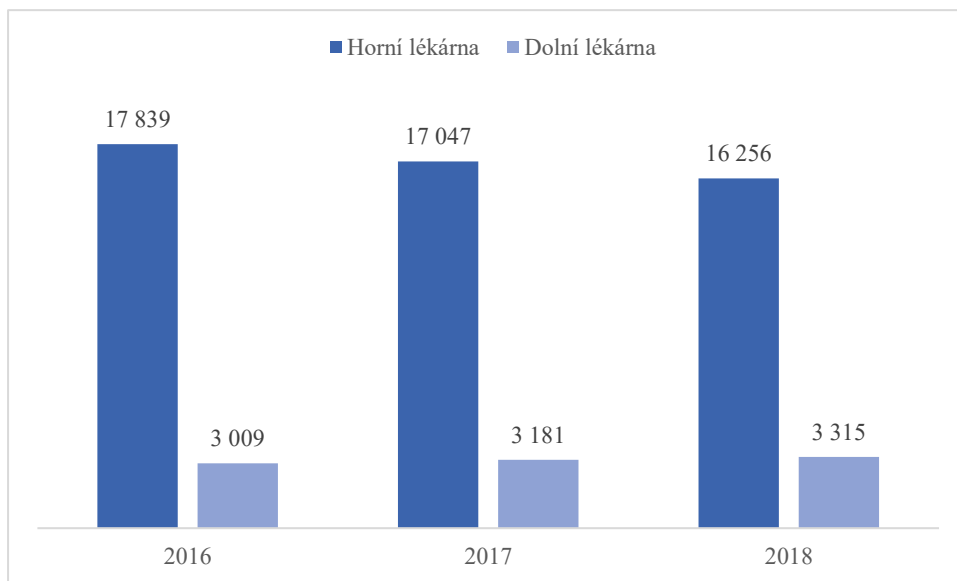


Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

Poukazy

Poukaz slouží k výdeji zdravotnických potřeb jako jsou např. berle, ortézy, kompresní punčocháče, bandáže apod. Takové poukazy je možno si vyzvednout jak v lékárně, tak v prodejně zdravotnických potřeb. Platnost poukazu bývá obvykle 90 dnů. Počet vydaných poukazů v dolní lékárně je daleko nižší než v horní lékárně, viz graf 4.9. Hlavním důvodem je větší sortiment těchto potřeb v horní lékárně než v dolní lékárně.

Graf 4.9 – Počet vydaných poukazů v kusech



Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

Žádanka a výdejka

Mezi další předpisy, které můžeme od lékaře obdržet patří tzv. žádanka, pokud lékárna obdrží žádanku, vytvoří výdejku a vydá příslušný lék. Toto platí i v případě, že oddělení požaduje po lékárně léčivý přípravek.

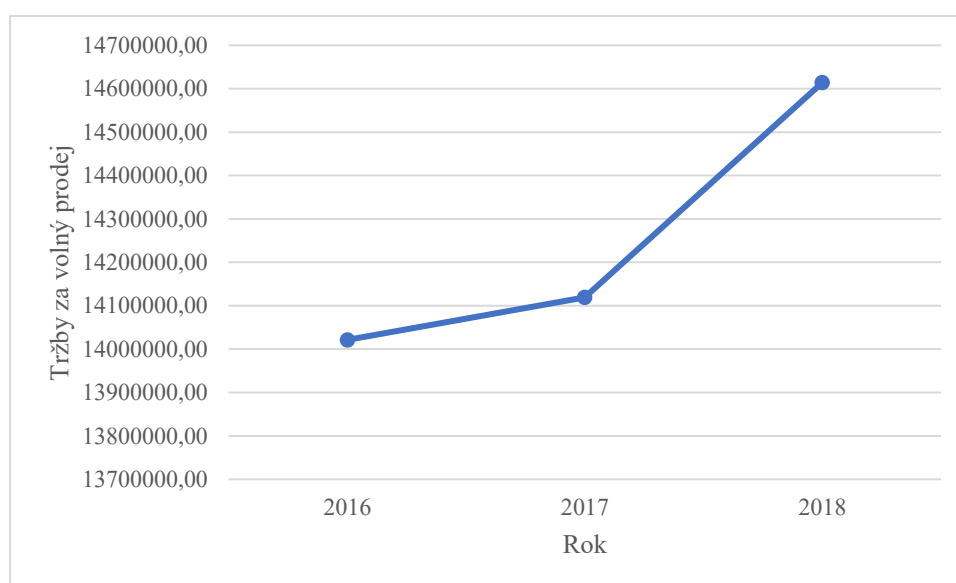
Jedná se o interní doklady, tzn. můžeme se s nimi setkat pouze v rámci jednoho podniku, resp. nemocnice. Pod žádankou si lze představit písemný nebo elektronický dokument, který slouží pro objednání léčivých přípravků, diagnostických setů, laboratorních diagnostik, parenterální výživy, prostředků zdravotnické techniky apod. pro zdravotnická zařízení.

U výdejky se jedná o průvodní dokument, který se předává spolu s dodávkou objednaných léčivých přípravků, diagnostických setů nebo laboratorních diagnostik na základě žádanky.

4.2.8 Volný prodej

Lékárna také kromě léků prodává další produkty. Můžeme zde najít např. kosmetické přípravky, doplňky stravy, zdravotní obuv, pomůcky pro dentální hygienu apod. Veškeré tyto produkty, které nejsou vázány lékařským předpisem, nám mohou vydat kromě farmaceutů také farmaceutičtí asistenti. Hlavní výhodou nákupu těchto produktů v lékárně může být například důvěryhodné poradenství. Tržby za volný prodej mají rostoucí trend, viz graf 4.10, důvodem může být neustále se zvyšující ceny produktů. Pro zvýšení tržeb volného prodeje lékárna často organizuje propagační akce.

Graf 4.10 – Tržby za volný prodej v Kč



Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

4.3 Analýza nákladů a výnosů lékárny

V lékárně nelze vygenerovat jednotlivé účetní náklady a výnosy za dolní a horní lékárnou. A to hlavně z toho důvodu, že pro ekonomické oddělení lékárny by toto rozlišení bylo administrativně náročné. Přesto v lékárně FN nalezneme více středisek, které se od sebe odlišují, avšak toto odlišení je pouze interní. Ve velké části středisek se objevují pouze drobné náklady či výnosy, nebo málo položek nákladů, nebo výnosů. Všechna střediska si představíme, ale zabývat se budeme nejvíce nákladovým střediskem lékárna, které má nejvíce položek nákladů i výnosů.

V lékárně FN se nachází tato střediska:

1. 690000 – Společná správa pracoviště

Toto nákladové středisko, dle analytického oddělení fakultní nemocnice, by mělo sloužit k účtování nákladů, týkající se vedení lékárny. Jedná se například o osobní náklady a náklady, které jsou spojené s osobami vedoucího lékárníka, vrchního laboranta, popřípadě další administrativy, která svojí činností pokrývá celý provoz lékárny např. spotřeba kancelářského materiálu, osobní ochranné pracovní pomůcky, podíl energií atd.;

2. 695001 – Prodej zboží LS – hotovostní

V tomto středisku dochází také k evidování nákladů a současně i výnosů. Ekonomické oddělení lékárny na toto středisko účtuje doplatky hotovosti za volný prodej;

3. 697503 - Lékárna – oddělení klinické farmacie

Středisko, které se objevuje pouze v roce 2018. Toto středisko má nulové náklady a výnosy v celkové výši 13 900 Kč. Na tomto středisku hradí část výkonů zdravotní pojišťovny;

4. 697501 – Lékárna

Středisko, které zaznamenává náklady a současně i výnosy za běžný provoz lékárny.

Aktuální rozdělení středisek v lékárně se zdá být poněkud zmatené. Pro potřeby řízení a rozhodování by bylo vhodnější lékárně fakultní nemocnice rozdělit na pouze dvě střediska, a to horní lékárně a dolní lékárně. I přes počáteční větší administrativní zátěž by toto rozdělení přineslo poměrně značný užitek, a to hlavně z důvodu toho, že bychom měli přehled o tom, které z těchto dvou oddělení má větší nákladové zatížení. Na konkrétní nákladovou skupinu bychom se poté mohli zaměřit.

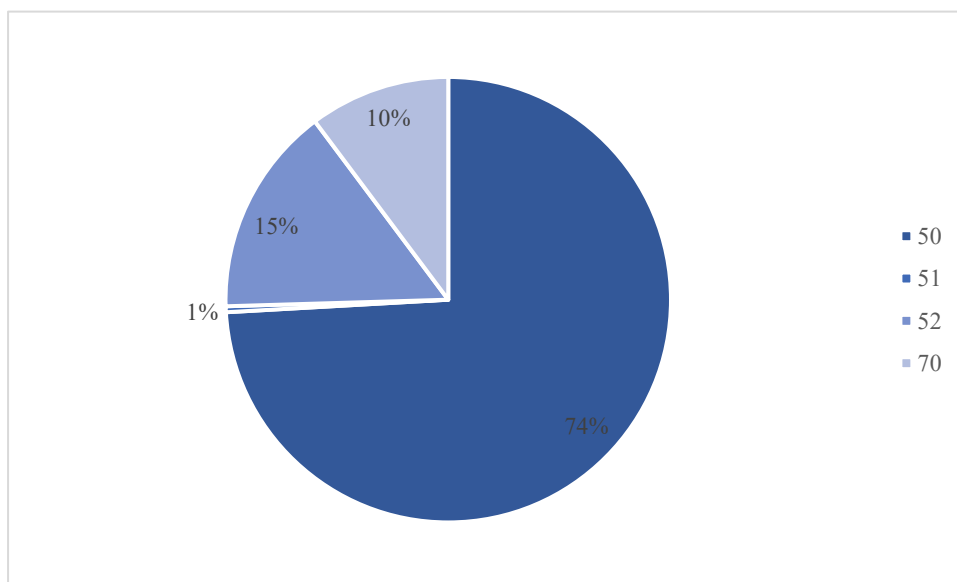
V tomto případě rozdělení středisek by nastal problém v současném systému, kdy se jednotliví pracovníci střídají na různých odděleních, a tedy nemohli bychom správně zaúčtovat mzdové náklady. Jediným řešením je nestřídání pracovníků na různých odděleních.

4.3.1 Náklady

Pro zachycení nákladů se využívá účetní rozvrh a účtová třída číslo 5 náklady. Tato třída v sobě zahrnuje devět účetních skupin, které jsou poté detailněji rozděleny do

jednotlivých účtu. Lékárna FN tyto účty dále rozděluje do analytické evidence. Na grafu 4.11 lze vidět procentuální zastoupení významných nákladů dle účetních tříd v roce 2018. Jak je patrné z více než tří čtvrtin je zastoupena skupina číslo 50, tj. spotřebované nákupy. Tato skupina bude zastoupena vždy nejvíce, a to hlavně z toho důvodu, že je lékárna zaměřena na prodej. Z 15 % je pak zastoupena skupina číslo 52, tj. osobní náklady.

Graf 4.11 – Procentuální zastoupení nákladů v roce 2018



Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

Z předchozího textu je jasné, že nejvíce zastoupena je skupina číslo 50, spotřebované nákupy. Ve všech letech byl nejvyšší položkou této skupiny účet číslo 504, prodané zboží. V roce 2016 činila tato položka 263 921 600 Kč, o rok později v roce 2017 – 264 624 200 Kč a v roce 2018 – 264 028 900 Kč. Jak je vidět v grafu 4.12, účet 504 se příliš nemění a je konstantní. V této skupině nalezneme také účet 501, spotřebu materiálu. Tento účet je dále dělen analyticky. Nalezneme v něm například spotřebu laboratorního materiálu, obvazového materiálu, pracích prostředků, čistících prostředků, patientského prádla, osobních ochranných pracovních prostředků apod. Jak je vidět, členění tohoto účtu je opravdu detailní.

Druhou obsáhlou skupinou je skupina číslo 52, osobní náklady. Tato skupina v sobě zahrnuje mzdové náklady zaměstnanců, zákonné sociální a zdravotní pojištění. Vzhledem k počtu zaměstnanců v lékárně FN bude toto číslo vždy vysoké.

Hodně položek s relativně menšími částkami nalezneme také v účtové skupině číslo 51, služby. Například účet položky opravy a udržování, tj. účet číslo 511, je dále rozdělen do dalších šesti účtů analytické evidence. Nalezneme v něm účty stavební

úpravy, zdravotnická a laboratorní technika, IT-tiskové prostředí apod. V této skupině jsou nejvíce nákladové opravy a udržování zdravotní a laboratorní techniky s částkou 485 400 Kč v roce 2018 a dále položka praní prádla, čistírna, která byla v roce 2018 ve výši 282 900 Kč.

Zvláštní třídou je třída čísla 7, která v sobě zahrnuje účty závěrkové a podrozvahové. Tato třída je dále členěna na skupiny 70, 71 a 75-79. V lékárně FN se účtuje na účet 701, který je dále analyticky dělen. Zahrnuje v sobě účty provozní a ústavní režii (viz tabulka 4.3), která je každý měsíc účtovaná ve stejných částkách.

Autorka bakalářské práce se domnívá, že účtová třída číslo 7 v sobě zahrnuje vnitropodnikové převody nákladů. Pro zpracování by bylo vhodnější používat převodové skupiny číslo 59, tj. daně z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmu, a 69, tj. převodové účty, které jsou určeny právě pro zachycení vnitropodnikových nákladů a vnitropodnikových výnosů. Tyto vnitropodnikové náklady i výnosy se označují jako druhotné náklady a druhotné výnosy. Z hlediska účetnictví by bylo toto označování jako vhodnější alternativa.

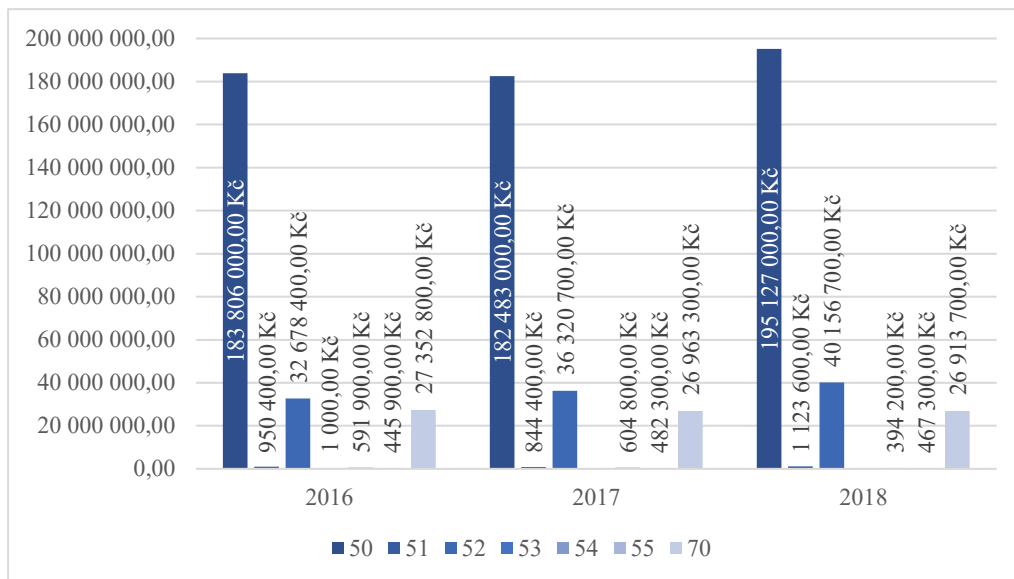
Tabulka 4.3 – Analytické účty FN syntetického účtu 701

701	Počáteční účet rozvázný
70102000	Služby centra vzdělávání
70104000	Služby technické dopravy
70107000	Služby údržby
70119000	Provozní režie
70120000	Ústavní režie

Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

Graf 4.12 nám znázorňuje pohyb jednotlivých nákladů dle účetních skupin v letech 2016 až 2018.

Graf 4.12 – Náklady lékárny FN dle jednotlivých účetních skupin v Kč



Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

Prioritou každého manažera je, aby náklady v podniku dosahovaly, co nejmenších možných čísel. Je zřejmé, že účtové skupiny číslo 50 a 52, se dají jen velmi málo ovlivnit. Tyto náklady nelze výrazně zmenšit, pokud zachováme stejný objem produktů a stejný počet zaměstnanců. Z hlediska řízení a rozhodování je vhodné tedy zaměřit se na jiné účtové skupiny např. skupinu 51. Autorka bakalářské práce přichází s návrhy:

- *Veškeré opravy, revize zdravotní a laboratorní techniky by mohly provádět pouze interní střediska fakultní nemocnice;*
- *Další možnou alternativou je vytvoření vlastní prádelny a čistírny prádla. Vzhledem k počtu zaměstnanců celé FN a počtu prádla, které se denně v nemocnici spotřebuje by byla tato možnost přijatelná. Na začátku je však nutné počítat s velkými investičními náklady, které by se nám v průběhu let zcela jistě vrátily.*

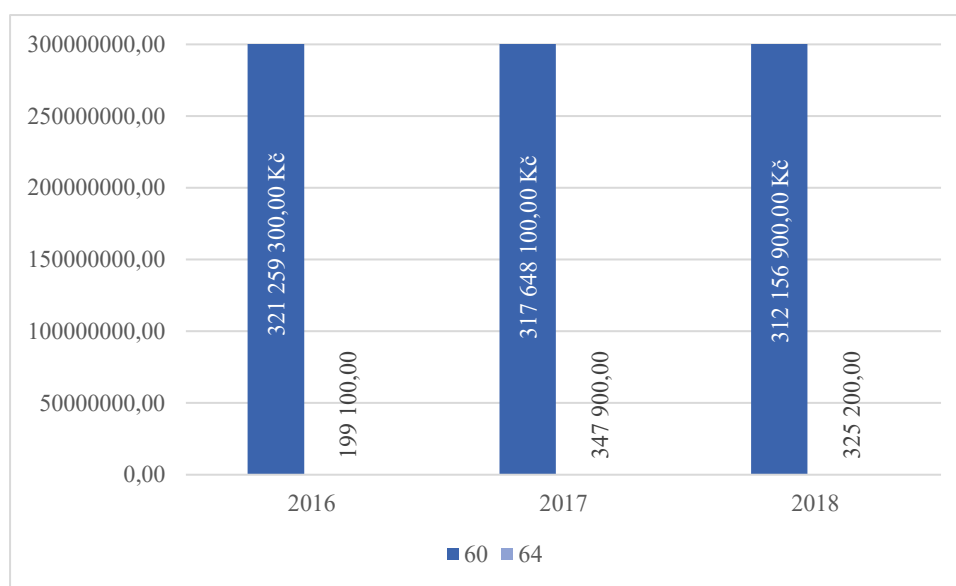
4.3.2 Výnosy

Stejně jako u nákladů, tak i u výnosů se používá pro zachycení pohybu účtový rozvrh. V tomto případě využíváme účtovou třídu číslo 6, tj. výnosy. Tato třída se dále dělí do účtových skupin číslo 60, 64 a 66. V lékárně FN nejvíce výnosů dosahuje skupina číslo 60, viz graf 4.13. Tato skupina v sobě zahrnuje tržby z prodeje zboží. Nejvyšší položkou v této skupině je účet číslo 604, tj. tržby za zboží. Tento účet je dále dělen na podrobnější analytickou evidenci, která v sobě zahrnuje dalších 14 podúčtů. Rozdělení je třeba podle jednotlivých pojišťoven, tj. doplatky za recepty dle konkrétní pojišťovny.

Dále zde nalezneme účet léky na žádanky v rámci FN, které jsme zmínili v podkapitole 4.2.7, nebo například účet taxa laborum, do kterého se zaznamenávají jednotlivé výkony lékárny FN jako je například výroba mastí. Skupina číslo 60 má během let 2016 až 2018 spíše klesající tendenci.

Management podniku se snaží dosáhnout co nejvyšších výnosů, a tedy co nejvyššího možného zisku. Je tedy vhodné pečlivě sledovat jednotlivé účty a v případě poklesu některého z účtu výnosů ihned reagovat na změnu poptávky.

Graf 4.13 – Výnosy lékárny FN dle jednotlivých účetních skupin v Kč

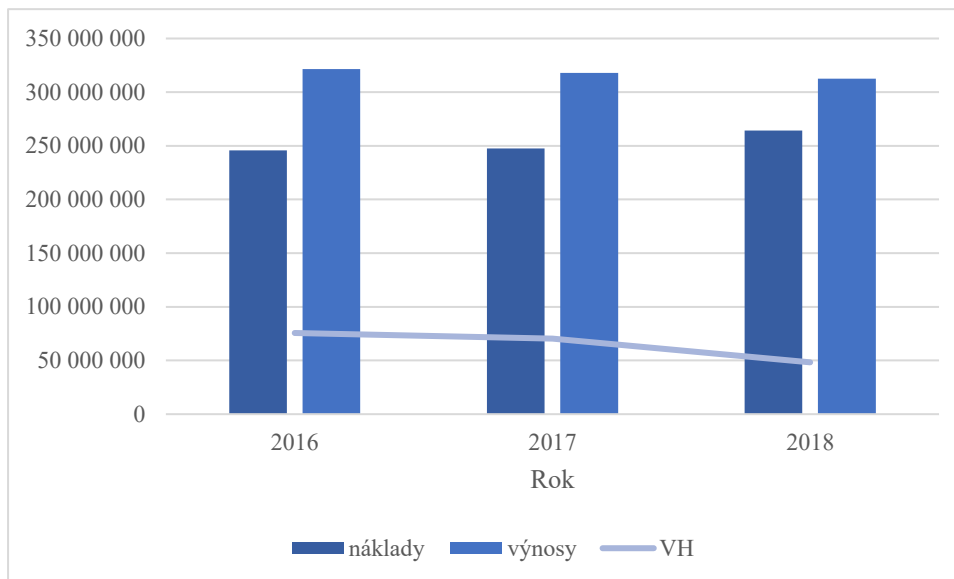


Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

4.3.3 Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření (dále jen VH) představuje rozdíl mezi výnosy a náklady. V případě, že jsou náklady vyšší než výnosy, v podniku dochází ke ztrátě, v opačném případě, kdy podnik má výnosy vyšší, než náklady se jedná o zisk. Na grafu 4.14 můžeme vidět výši nákladů a výnosů a současně také VH v letech 2016-2018. Je patrné, že výnosy jsou vyšší než náklady, a to ve všech třech letech. Lékárna každý rok vykazovala zisk, a tedy nedošlo ke ztrátě. VH má klesající trend. V roce 2017 bylo snížení zisku zhruba o 5 milionů oproti roku 2016 a v roce 2018 bylo snížení o 22 milionů oproti roku 2017. Tento fakt může být dán hlavně tím, že náklady byly v roce 2018 vyšší než oproti roku 2017 a zároveň výnosy v roce 2018 nižší než v roce 2017.

Graf 4.14 – Výsledek hospodaření léky v letech 2016 až 2018 v Kč



Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

V průběhu let dochází ke zvyšování nákladů hlavně elektrické energie, vodného a stočného, naopak klesají náklady na teplo, což může být příčinou provedeného zateplení. Dále se zvyšují mzdové náklady, což vyvolává zvýšení sociálního a zdravotního pojištění. Další významnou položkou, která zvyšuje náklady je praní prádla a čistírna.

Největší podíl na snížení výnosů má účet 60401001, tj. léky na žádanky FN, které v průběhu let 2016 až 2018 klesly o zhruba 13 milionů.

Abychom dosáhli, co možná nejlepšího hospodářského výsledku je potřeba snížit náklady. Některé narůstající náklady pravděpodobně nemáme možnost nijak ovlivnit, je tedy dobré zaměřit se na náklady, které lze ovlivnit snadno. Hospodářský výsledek ovlivňují také výnosy, které by měly být, co nejvyšší. Je tedy potřeba zvýšit tržby. Autorka bakalářské práce navrhuje některé možnosti v podkapitole 4.2.6.

5 Závěr

Bakalářská práce se zaměřuje na problematiku manažerského účetnictví. Hlavním cílem této práce je vymezení manažerského účetnictví a následná aplikace zjištěných poznatků v lékárenském zařízení fakultní nemocnici.

První kapitola praktické části se zabývá účetnictvím a jeho čtyřmi subsystémy – daňovým, finančním, nákladovým a největší důraz je kladem na účetnictví manažerské. Je objasněn jeho historický vývoj, úkoly a předpoklady pro jeho vedení. Dále se kapitola zabývá jeho srovnáním a vztahy s finančním a nákladovým účetnictvím. Konec první kapitoly se zabývá dvěma nástroji manažerského účetnictví, a to rozpočtováním a kalkulacemi.

Druhá kapitola praktické části je věnovaná teoretickému vymezení nákladů a výnosů. Tato kapitola se zaměřuje na detailní členění jednotlivých nákladů a výnosů a jejich následné vysvětlení spolu s příklady. Konec této kapitoly je díky znalosti nákladů a výnosů věnován analýze bodu zvratu.

Praktická část se zabývá využitím poznatků získaných v teoretické části v lékárenském zařízení fakultní nemocnice. Na začátku je popsán vývoj zaměstnanců a zaměstnanecké benefity, je také zmíněna ekonomická oblast nemocnice. Dále se praktická část zabývá pouze lékárnou fakultní nemocnice. Jsou analyzovány tržby v jednotlivých výdejních místech lékárny, tržby placené bankovní kartou a hotovostí, dále vývoj jednotlivých lékařských předpisů, tj. receptů a poukázek. Pozornost je také věnována ekonomickému oddělení lékárny a analytickým číselníkům. Konec kapitoly se věnuje analýze nákladů a výnosů a hodnotí hospodářský výsledek.

Autorka bakalářské práce se snažila využít získaných poznatků z manažerského účetnictví a aplikovat je na lékárnou fakultní nemocnice. Při zhodnocení došla autorka k těmto závěrům:

- analytické členění lékárny je dostačující pro potřeby řízení a rozhodování, jak už bylo výše zmíněno, nejde posoudit pouze číselníky lékárny, ale musí se posuzovat celý komplexní systém,
- vhodnější variantou členění středisek lékárny by bylo rozdělení na středisko horní lékárna (do které by spadala i pohotovostní lékárna) a dolní lékárna,

čímž bychom získali přehled o pohybech na jednotlivých výdejních místech lékárny,

- pokud by vedení lékárny přistoupilo ke změně číslování středisek, a to hlavně z důvodu přehlednosti nákladů a výnosů, nesměli by se pracovníci střídat na jednotlivých odděleních, hlavně z důvodu správného určení mzdových nákladů jednotlivých středisek,
- v nákladech se objevuje i účtová skupina číslo 7, vhodnější by v tomhle případě bylo, kdyby se využíval účet číslo 59, který slouží pro zachycení vnitropodnikových nákladů,
- za zvážení by stálo otevření vlastní prádelny prádla, které by snížilo provozní náklady lékárny,
- další možností pro snížení nákladů je, že veškeré opravy interní zdravotní techniky by provádělo interní oddělení fakultní nemocnice,
- abychom zvýšili tržby lékárny je potřeba vytvořit snadno dostupnou reklamu pro potencionální zákazníky i zaměstnance FN, kteří mohou nakupovat prostřednictvím prostředků FKSP,
- vyvíjet tlak na dodavatele k vyšším zpětným bonusům za odebrané množství léků a tím snížit cenu léků pro FN.

Veškerým těmto návrhům se věnuje bakalářská práce u konkrétního tématu.

Seznam použité literatury

Odborná kniha

ČIŽINSKÁ, Romana. *Základy finančního řízení podniku*. Praha: Grada Publishing, 2018. 240 s. ISBN 978-80-271-0194-8.

DRURY, Colin. *Management and Cost Accounting*. 9nd ed. United Kingdom: Cengage Learning EMEA, 2015. s.816 ISBN 978-1-4080-4180-2.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

HUNČOVÁ, M. *Manažerské účetnictví*. Ostrava: Mirago, 1999. 125 s. ISBN 80-85922-68-1.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. 416 s. ISBN 978-80-7598-486-9.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Základy managementu*, 2. vydání. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2017. 288 s. ISBN 978-80-248-4102-1.

KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 792 s. ISBN 978-80-7261-568-1.

KRÁL, B. *Nákladové a manažerské účetnictví*, Praha: PROSPEKTRUM 1997, 407 s. ISBN 80-7175-060-3

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012, 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.

REŽŇÁKOVÁ, Mária. *Řízení platební schopnosti podniku*. Praha: Grada Publishing, 2010. 192 s. ISBN 978-80-247-3441-5.

SCHROLL, Rudolf. *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*. Praha: Trizonia, 1993. 256 s. ISBN 80-85573-23-7.

Elektronické dokumenty a ostatní

IAS/IFRS - ManagementMania.com. [online]. 2016 [cit. 22.01.2020]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/ias-ifrs>

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Výroční zprávy vybrané fakultní nemocnice

Webové stránky vybrané fakultní nemocnice

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu.

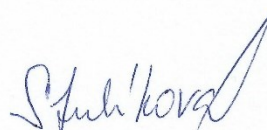
Seznam zkratek

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
DPH	Daň z přidané hodnoty
FKSP	Fond kulturních a sociálních potřeb
FN	Fakultní nemocnice
FÚ	Finanční účetnictví
MÚ	Manažerské účetnictví
NÚ	Nákladové účetnictví
Q _{krit}	Kritický bod
THP	Technicko-hospodářský pracovník
VH	Výsledek hospodaření
VoÚ	Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
ZÚ	Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 15. 05. 2020



.....
Klára Stulíková

Seznam příloh

Příloha č. 1

Ukázka analytické evidence nákladů

Příloha č. 2

Ukázka analytické evidence výnosů

Příloha 1 – Ukázka analytická evidence nákladů

Skupina	Účet	AÚ	AÚ1	Název účtu
50*				Spotřebované nákupy
	501			Spotřeba materiálu
		02	005	Bonusy – léky
		02	010	Léky (HVLP) – centra
		04	002	SZM – laboratorní materiál
		04	004	SZM – ob vazový materiál
		04	018	SZM ostatní – vpichovací
		04	020	SZM ostatní – nečleněný
		07	001	Všeobecný materiál – kancelářský
		07	002	Všeobecný materiál – prací prostředky
		07	003	Všeobecný materiál – čist. prostředky
		07	006	VM ostatní – IT – materiál výpočetní techniky vč ND
		07	007	VM ostatní – nečleněná materiální jednorázová spotřeba
		07	008	VM pro údržbu (cihly, technické prostředky)
		07	009	VM pro údržbu ostatní ND zdravotní technika
		07	011	VM pro údržbu ostatní ND ostatní
		07	012	VM pro údržbu ostatní nečleněný
		09	001	Prádlo patientské vč. netkaného textilu
		09	002	OOPP zaměstnanecké vč. netkaného textilu
		10	000	Knihy, učebnice, pomůcky, hračky
	502			Spotřeba energie
		01	000	Elektrická energie
		02	000	Vodné, stočné
		03	000	Teplo CZT
	504			Prodané zboží
		01	001	Prodané zboží lékárny FN – odpočet DPH
		01	002	Prodané zboží lékárny ostatní nečleněné
		02	000	Manka v rámci norem u zboží
		03	000	Léky – expirace
51*				Služby
	511			Opravy a udržování
		01	000	Opravy a udržování – stavební – PDP
		01	001	Opravy a udržování – stavební – ostatní
		02	000	Opravy a udržování – zdravotní a laboratorní technika
		03	000	Opravy a udržování – str. a příst. prov
		05	001	Opravy a udržování – IT – tiskové prostředí
		08	000	Opravy a udržování – ostatní nečleněné
	512			Cestovné
		01	001	Cestovné – tuzemsko
		01	002	Cestovné za účelem vzdělávání – tuzemsko
	513			Náklady na reprezentaci

	01	901	Náklady na reprezentaci – občerstvení
518			Ostatní služby
	01	001	Sl.IT-datové a hlasové připojení
	01	002	Služby spojů – poštovné
	01	003	Služby spojů – výkony spojů ostatní
	02	000	Dopravné
	03	006	Nájemné – ostatní
	06	000	Praní prádla, čistírna
	07	002	Ost.sl.IT-údržba, podpora software
	08	000	Likvidace odpadů
	12	000	Vazby, tisk., reprografie, foto
	17	000	Technická revize, kalibrace – zdravotní technika
	17	001	Technická revize, kalibrace – ostatní
	23	000	Tepelné hospodářství FN
	24	000	Účastnické poplatky – školení – tuzemsko
	25	000	Výroba razítek, klíčů
	70	000	Ostatní služby nečleněné
52*			Osobní náklady
521			Mzdové náklady
	01	001	Mzdové náklady
	01	002	Náhrady mezd (2 týdny nemoci)
524			Zákonné sociální pojištění
	01	001	Zákonné sociální pojištění
	02	001	Zákonné zdravotní pojištění
527			Zákonné sociální náklady
	01	000	Zákonné sociální náklady – základní přiděl fond kulturních a sociálních potřeb
54*			Jiné provozní náklady
541			Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
	01	001	Smluvní pokuty a úroky z prodloužení – uhrazeno
547			Mimořádné provozní náklady
	13	000	Škody ostatní
549			Manda a škody z provozní činnosti
	01	005	Zákonné pojištění Kooperativa
	02	001	Finanční služby a poplatky – bankovní výlohy
	08	001	Náhrady škod fyzických osob – renty
	91	000	Zaokrouhlení
55*			Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
551			Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
	01	001	Odpisy DHM – zdravotní technika
	01	002	Odpisy DHM – ostatní
557			Zúčtování oprávek k oceňování rozdílu k nabytému majetku
	01	001	Náklady z vyřazených pohledávek
558			Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

04	000	Náklady z DDHM – IT – výpočetní technika (HW do 40 tis.)
05	000	Náklady z DDHM – nábytek a ostatní zařízení
06	000	Náklady z DDHM – ostatní

Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování

Příloha 2 – Ukázka analytické evidence výnosů

Skupina	Účet	AÚ	AÚ1	Název účtu
60*				Tržby za vlastní výkony a zboží
601				Tržby za vlastní výkony
	01	001		Taxa laborum (pro FN)
	01	002		Výnosy z elaborace – snížená 15 % DPH
	10	001		Taxa laborum – snížená 15 % DPH
	10	002		Příprava parenterálních výživ pro domácí terapii
602				Tržby z prodeje služeb
	01	001		Výnosy Všeobecná zdravotní pojišťovna – ředění cytostatik
	01	002		Výnosy ostatní zdravotní pojišťovny – ředění cytostatik
	04	205		Ostatní zdravotnické služby
	20	030		Ostatní 21 % DPH
604				Tržby za zboží
	01	001		Léky na žádanky FN
	02	001		Všeobecná zdravotní pojišťovna recepty – neuplatnitelné
	02	002		Ostatní zdravotní pojišťovny recepty – neuplatnitelné
	02	003		Dispenzační poplatky – lékárna – neuplatnitelné
	10	001		Všeobecná zdravotní pojišťovna recepty – snížená 15 %
	10	002		Ostatní zdravotní pojišťovny recepty – snížená 15 %
	10	003		Doplatek recepty – snížená 15 %
	10	004		Ostatní – snížená 15 %
	10	007		Dispenzační poplatky – lékárna – snížená
	20	001		Všeobecná zdravotní pojišťovna 21 %
	20	002		Ostatní zdravotní pojišťovny 21 %
	20	003		Doplatek recepty 21 %
	20	004		Ostatní 21 %
	20	008		Dispenzační poplatky – lékárna – základní
64*				Jiné provozní náklady
648				Ostatní finanční výnosy
	03	000		Použití FJ – RF – finanční dary
649				Mimořádné provozní výnosy
	02	005		Náhrada škod – pracovní úrazy Kooperativa
	05	001		Ostatní výnosy z činnosti – dbp
	05	002		Ostatní výnosy z činnosti – bez DPH
	20	030		Ostatní výnosy z činnosti – DPH 21 %

Zdroj: interní materiály FN, vlastní zpracování